Rok VI KWIECIEŃ — MAJ 1937 Nr 4—5

Orzecznictwo Sądów Najwyższych

w sprawach

podatkowych i administracyjnych

MIESIĘCZNIK

KSIĘGARNIA POWSZECHNA
DZIEŁ PRAWNICZYCH I EKONOMICZNYCH
WARSZAWA — PLAC NAPOLEONA 1.

REDAKCJA: WARSZAWA, PROKURATORSKA 11
ADMINISTRACJA: „ PL. NAPOLEONA 1

WYDAWNICTWO:

KSIĘGARNIA POWSZECHNA
DZIEŁ PRAWNICZYCH I EKONOMICZNYCH

Telefon Redakcji 885-57
„ Administracji 670-15
Konto czek. w P.K.O. 21.153

Prenumerata: rocznie (ok. 60 ark. druku) zł 40.—
kwartalnie . . . . . . „ 10.—

TREŚĆ NUMERU CZWARTEGO I PIĄTEGO.

Str.

ORZECZENIA.

Podatek dochodowy:

Podatek przemysłowy:

1756.

PODATEK DOCHODOWY.

Spółdzielnie[1]) — udowodnienie stosunku obrotów z członkami i nieczłonkami[2]); obliczenie części nadpłat i zwrotów, przypadającej na nieczłonków[3]); zawieranie z członkami umów na specjalnych warunkach a dywidenda[4]); ciągłość bilansów podatkowych[5]).

1. Niewykazywanie w dowodach kasowych spółdzielni spożywczej osób nabywców łącznie z brakiem innych dowodów na zawarcie odnośnych transakcji z członkami i ze stwierdzeniem faktycznego dokonywania sprzedaży nieczłonkom uzasadnia prawo władzy uznania obrotu, wykazanego takimi bezimiennymi dowodami kasowymi, za obrót z nieczłonkami.

2. Przypadające na obrót z nieczłonkami nadpłaty i zwroty nie mogą być obliczane ani w stosunku do dochodu podatkowego, ani do pełnego zysku bilansowego, lecz tylko w stosunku do tej części zysku bilansowego, która została rozdzielona między członków lub użyta w inny sposób z korzyścią dla członków, poza zapewnieniem im pokrycia przyszłych strat spółdzielni.

3. Sprzedaż hurtowa członkowi spółdzielni spożywczej, będącemu osobą prawną, towarów po cenach niższych od stosowanych przy sprzedaży detalicznej innym członkom, nie może być nawet w razie wyłączenia tego członka od dywidendy, uznana za formę rozdziału zysków, a różnica w cenach za dywidendę.

4. Odpisy na wartości remanentów, nie uzasadnione spadkiem cen rynkowych poniżej cen zakupu, stanowią niepotrącalną rezerwę. Sprostowanie przez władzę na tej podstawie bilansu uzasadnia jej obowiązek uwzględnienia takiego sprostowanego bilansu także przy ustalaniu podstaw wymiaru w latach następnych.

5. Przy wymiarze podatku w myśl art. 21 ustawy o podatku dochodowym doliczeniu podlega wydatek na podatek dochodowy zaksięgowany w miarodajnym roku operacyjnym, bez względu na datę rzeczywistego jego poniesienia.

Wyrok NTA z 16 grudnia 1936 l. rej. 4174/34, 4209/34 i 6099/35 w sprawie firmy: „Nowy Konsum — Neuer Konsumverein" Spółdzielnia z ogr. odp.

---

[1]) Zob. OPA gl 1597/36 i gl 1612/36.

[2]) Por. OPA 1598/36, 1611/36, 1757/37.

[3]) Por. OPA 1598/36, 1599/36, 1600/36.

[4]) Por. OPA 1599/36.

[5]) Por. OPA 960/35.

w Lipinach przeciw Komisji Odwoławczej w Katowicach w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na lata 1930, 1931 i 1932.

Przedmiotem sporu we wszystkich trzech połączonych sprawach jest odmówienie skarżącemu Konsumowi ulg z art. 10 p. 6 ustawy o podatku dochodowym, a ponadto, o ile chodzi o lata 1930 i 1931, a) doliczenie do dochodu części uposażeń wyższej administracji; b) doliczenie do dochodu kwot, odpowiadających 3½% obrotu skarżącej z jednym z jej członków, który w myśl uchwały walnego zgromadzenia nie otrzymał dywidendy w tej wysokości; c) doliczenie odpisanych przy oszacowaniu remanentu towarów obniżek wartości; zaś o ile chodzi o r. 1931, d) doliczenie podatku dochodowego, zapłaconego wedle twierdzeń skargi po upływie miarodajnego roku operacyjnego.

Na zarzuty skarg rozważył NTA, co następuje:

I. Skarżący Konsum jest spółdzielnią spożywców, mającą za zadanie dostarczanie członkom towarów spożywczych. Statut nie zakazuje jednak sprzedawania towarów nieczłonkom. Wedle § 58 statutu podział nadwyżek bilansowych podlega uchwale walnego zgromadzenia, przy czym część winna być przekazana do funduszu zasobowego, a reszta może być użyta na tworzenie funduszów specjalnych, zwiększenie już istniejących lub na inny cel. Wedle § 59 fundusz zasobowy służy do pokrycia strat i nie może być podzielony między członków.

Przy rewizji ksiąg ustalono, że spółdzielnia posiada na dochód kasy dowody, wskazujące osoby zakupujące (członków) tylko na pewną część sprzedaży — na pewną część (wedle twierdzeń skarżącego na sprzedaż członkom za drobne kwoty, nie dające prawa do dywidendy w myśl uchwał władz spółdzielni oraz na sprzedaż nieczłonkom artykułów monopolowych, dla których prowadzona jest osobna ewidencja) dowody kasowe osób nabywców nie wskazują ani też osób tych nie można stwierdzić z innych ksiąg i dowodów buchalteryjnych. O ile chodzi o lata podatkowe 1930 i 1931, skarżąca kwestionowała uznanie obrotu, przypadającego na sprzedaż bez wskazania osób nabywców, za obrót z nieczłonkami, na wezwanie jednak do udowodnienia, że dane sprzedaże były faktycznie dokonywane na rzecz członków, żadnych dowodów w tej mierze — poza księgami, które jednak pozytywnych danych w tym względzie nie zawierają — nie ofiarowała. O ile chodzi o rok podatkowy 1932, skarżąca nie kwestionowała już uznania tych obrotów za obrót z nieczłonkami. Władza stwierdziła w dwu wypadkach sprzedaż nieczłonkom raz 2 flaszek wody sodowej i raz sprzedaż 1 kg grochu.

Zysk bilansowy roku operacyjnego 1928/29 (rok podatkowy 1930) w kwocie 8.449 zł 07 gr rozdzieliło walne zgromadzenie w ten sposób, że

przeznaczyło kwotę 41 zł 42 gr na fundusz zasobowy, 8.256 zł 90 gr na 3½% „dywidendę" od obrotów z członkami, przekraczających 100 zł, z wyłączeniem obrotów w niższych kwotach, obrotu na podstawie bezimiennych kuponów i obrotu z członkiem „Śląskie Kopalnie i Cynkownie" — oraz przeniosło na rok następny 150 zł 75 gr.

Zysk r. 1929/30 (rok podatkowy 1931) w kwocie 9.066 zł 31 gr zużyto na wypłatę 3½% dywidendy wedle analogicznych zasad jak w roku poprzednim (8.759 zł 17 gr), na fundusz rezerwowy (55 zł 80 gr) i przeniesiono na rok następny 251 zł 34 gr.

W r. 1930/31 (rok podatkowy 1932) z zysku 19.485 zł 19 gr przeznaczono na „rezerwowy rachunek podatkowy" 3.000 zł, na „specjalny fundusz rezerwowy" 8.000 zł, na dywidendę (jak w latach poprzednich) 7.790 zł 59 gr, na „fundusz rezerwowy od obrotów pomiędzy niečzłonków" 535 zł 10 gr i przeniesiono 159 zł 50 gr na rok następny.

Władza odmówiła przyznania skarżącej spółdzielni ulg z art. 10 p. 6 ustawy z tego powodu, że nie przelała przypadających na nieczłonków nadpłat i zwrotów w całości do funduszów, nie podlegających podziałowi między członków. Skargi zwalczają to stanowisko władzy — o ile chodzi o lata podatkowe 1930 i 1931 — twierdząc, że władza mylnie uznała obroty za bezimiennymi dowodami za obroty z nieczłonkami, o ile zaś chodzi o rok podatkowy 1932, zarzucając nierozprawienie się w decyzji z wyjaśnieniami i zarzutami odwołania w tej kwestii.

Obrona skarżącej, o ile chodzi o dwa pierwsze lata, nie jest słuszna. Skoro skarżąca mimo wezwania władzy nie przedłożyła żadnych pozytywnych dowodów na swe twierdzenia, że obrót za bezimiennymi kuponami był dokonany z członkami, a władza stwierdziła fakty sprzedawania towaru nieczłonkom, nie naruszyła władza prawa ani nie przekroczyła granic swobodnej oceny wyników postępowania wyjaśniającego przyjmując, że cały ten obrót dokonany był z nieczłonkami i odmawiając na tej podstawie i na podstawie nie kwestionowanego przez stronę obliczenia przypadających na ten obrót nadpłat i zwrotów przyznania ulg z art. 10 p. 6.

O ile natomiast chodzi o rok podatkowy 1932, to władza nie podała w zaskarżonej decyzji przesłanek faktycznych, na podstawie których doszła do wniosku, że skarżąca nie uczyniła zadość wymogom art. 10 p. 6. W odpowiedzi na skargę wywodzi władza, że przepis ten wymaga przelania do funduszów niepodzielnych części zysków, przypadających na obroty z nieczłonkami, w stosunku do ustalonego przez władzę wymiarową ogólnego dochodu — oblicza zaś w tej samej odpowiedzi kwotę, jaką jej zdaniem winna była skarżąca przelać do funduszów niepodzielnych, wedle stosunku do pełnego zysku bilansowego.

W tej mierze należy stwierdzić, że przedmiotem podziału z tytułu „nadpłat i zwrotów“, a więc i podstawą obliczenia wysokości przypadających zwrotów na nieczłonków, nie może być ani suma ustalonego dla celów wymiaru podatku dochodowego dochodu — w skład którego wchodzą również wydatki niepotrącalne ze stanowiska podatkowego, ale dla rachunkowości spółdzielni będące niewątpliwie kosztami handlowymi — ani też całkowity zysk bilansowy, bez względu na sposób jego rozdziału, a więc bez uwzględnienia wydzielonych z zysku kwot na cele stanowiące koszty handlowe lub na fundusze rezerwowe, niepodzielne między członków i nie dające członkom innych korzyści jak tylko możność pokrycia z nich strat przyszłych lat. Przedmiotem tego podziału są tylko zyski bilansowe, rozdzielone w jakiejkolwiek formie między członków lub użyte w inny sposób z korzyścią dla członków, poza zapewnieniem im pokrycia przyszłych strat spółdzielni.

Władza pozwana zatem, nie rozprawiwszy się z twierdzeniami skarżącej, że odpowiednią część zysków bilansowych wyłączyła od rozdziału między członków, i nie opierając swego obliczenia na zbadaniu charakteru poszczególnych pozycji rozdziału zysku bilansowego, dopuściła się istotnej wadliwości postępowania.

II. a) Zarzuty, dotyczące doliczenia części wynagrodzeń wyższej administracji, traktowane przez samą skarżącą jako ewentualne na wypadek utrzymania się jej w sporze co do kwestii ulg z art. 10 p. 6 w latach podatkowych 1930 i 1931, wobec nieuwzględnienia w tym punkcie skarg przez NTA, stają się bezprzedmiotowe.

b) Doliczenie części obrotu, dokonanego ze „Śląskimi Kopalniami i Cynkowniami“, członkiem skarżącej spółdzielni, do dochodu uzasadnia władza pozwana tym, że skarżąca sprzedawała temu członkowi towar po cenach niższych niż innym członkom, w tej więc obniżce ceny mieści się zdaniem władzy bonifikata, względnie ukryta dywidenda i z tego powodu przy podziale zysku dywidenda na rzecz tego członka nie została wydzielona. Skarżąca twierdziła natomiast w postępowaniu, że dostarczała temu członkowi hurtowo towaru po cenach konkurencyjnych, aby nie dopuścić do zakupywania tego towaru gdzie indziej, i dlatego zadowalała się mniejszym zyskiem, podział zaś zysku, oparty na uchwale walnego zgromadzenia, nic wspólnego z tym nie ma. Jeśli się zważy, że z istoty rzeczy ceny hurtowe są niższe od cen w drobnej sprzedaży, że kalkulacja cen dla poszczególnych odbiorców jest z natury rzeczy kwestią swobodnej dyspozycji kupca, który musi uwzględniać przy tym wszelkie elementy kształtowania się cen, w szczególności też wpływ konkurencji, że wykluczenie od udziału w dywidendzie spółdzielni członka, będącego wielkim przed-

siębiorstwem kapitalistycznym i osobą prawną, a rozdział zysku między drobnych konsumentów, stanowiących właściwy trzon organizacji spółdzielni konsumcyjnych, nie mogą być uznane za niezgodne z istotą i celami spółdzielczych organizacji konsumentów — a statut pozostawia walnemu zgromadzeniu swobodę rozdziału zysku między członków — należy uznać, że stanowisko władzy nie znajduje w tym stanie sprawy uzasadnienia i że doliczenie spornych w tym punkcie pozycji stanowi istotną wadliwość postępowania.

c) Przy wycenie zapasu towarów w latach 1928/29 i 1929/30 oszacowała skarżąca ten zapas wedle cen zakupu i od tak obliczonej wartości potrąciła w pierwszym roku 5.000 zł, w drugim 8.000 zł. W postępowaniu wyjaśniającym uzasadniała to skarżąca spadkiem cen i obawą strat, a ponadto twierdziła, że dokonała tego potrącenia dla uzgodnienia wartości inwentarza z cenami sprzedażnymi. Przeprowadzone badanie tej kwestii przez władzę nie wykazało, by ceny sprzedażne w datach bilansu odpowiadały tej obniżonej wartości inwentarza — przeciwnie, były one wyższe nawet od wartości, obliczonej według cen zakupu. W tym stanie rzeczy zasadnie władza uznała odpisy te za rezerwy, doliczalne w myśl art. 21 ustawy o podatku dochodowym. Oczywiście jednak słusznie wskazywała strona skarżąca w postępowaniu i w skargach na to, że takie pozycje ulegają w następujących po sobie latach wyrównaniu, było więc obowiązkiem władzy doliczenie to konsekwentnie uwzględnić przy obliczaniu podstaw wymiaru w następnych latach podatkowych i wprowadzoną przez siebie do bilansów skarżącej korekturę przeprowadzić również przez bilanse podatkowe lat następnych. Nieuwzględnienie tej zasady stanowi dalszą wadliwość postępowania.

d) Przy badaniu ksiąg handlowych stwierdzono obciążenie kont wynikowych należnością podatku dochodowego 905 zł 01 gr, w tym dodatku komunalnego 358 zł 73 gr, nie stwierdzono jednak daty zapłaty tej należności. W wyjaśnieniach, a również w skardze, twierdziła strona, że zapłata ta miała miejsce po upływie miarodajnego okresu gospodarczego. W zaskarżonej decyzji motywuje władza doliczenie kwoty 546 zł 28 gr tym, że została ona w miarodajnym dla wymiaru okresie zaksięgowana w ciężar rachunku kosztów. Motyw ten uznał NTA za słuszny, przy wymiarze bowiem z art. 21 ustawy decyduje o kwalifikacji wydatków moment ich zaksięgowania a nie faktycznej zapłaty. Zarzut podwójnego opodatkowania uznał NTA za nieuzasadniony, gdyż we wskazanym przez strony protokole badania ksiąg na rok podatkowy 1932 figuruje kwota podatku dochodowego 516 zł, odmienna od doliczonej w roku podatkowym 1931 kwoty 546 zł 28 gr. W tym więc punkcie skarga nie jest uzasadniona.

Z wyżej podanych powodów uchylił NTA zaskarżone orzeczenia w myśl art. 84 p. 3 rozporządzenia o NTA (poz. 806/32 Dz. Ust.).

1757.

PODATEK DOCHODOWY.

Spółdzielnie — ustalenie wzajemnego stosunku obrotów z członkami i niecziłonkami; brak prawidłowych ksiąg handlowych a ulga podatkowa[1]).

Prawo do ulgi podatkowej, przewidzianej w art. 10 p. 6 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.), nie jest uzależnione od wymogu prowadzenia przez spółdzielnię prawidłowych ksiąg handlowych. (Teza).

Wyrok NTA z 30 listopada 1936 l. rej. 2955/34 w sprawie firmy: „Mleczarnia Jarocińska", Spółdzielnia z ogr. odp. w Jarocinie przeciw Komisji Odwoławczej w Poznaniu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1932.

Przedmiotem sporu jest przede wszystkim pominięcie ksiąg handlowych skarżącej przy ustalaniu dochodu, podlegającego podatkowi. W tej mierze przedstawiono skarżącej wątpliwości, w których wskazano na stwierdzone przy badaniu ksiąg usterki. Na to wezwanie przedłożyła skarżąca wyjaśnienia, a przeciw wymiarowi wniosła odwołanie, w którym powołała się na te wyjaśnienia i prosiła o ponowne zbadanie ksiąg. W postępowaniu odwoławczym zbadano księgi ponownie, a protokół tego badania ogranicza się do „potwierdzenia" usterek poprzednio stwierdzonych oraz do wskazania, „że jest wiele innych usterek materialnych, jak np. wyksięgowanie na rku kasy dyferencji zł 628,64 oraz doksięgowanie po zamknięciu ksiąg rzekomych pożyczek prywatnych". Protokół ten udzielono do wiadomości skarżącej, która ponownie przedłożyła wyjaśnienia, twierdząc przy tym, że księgi jej stanowią dostateczny dowód na wysokość dochodu, wykazują bowiem koszty administracyjne, odsetki bierne oraz zapłacone ceny za mleko, a przeciwstawienie tych wydatków wpływom, uzyskanym ze sprzedaży produktów, wykaże poniesienie przez skarżącą zeznanej straty.

---

[1]) Por. OPA 1598/36, 1611/36, gl 1612/36, 1622/36 i gl 1758/37.

Zaskarżona decyzja uzasadnia odrzucenie odwołania brakiem mocy dowodowej ksiąg wskutek formalnych i materialnych usterek, podanych podatniczce do wiadomości. Uzasadnienie to jednak nie może być uznane za rozprawienie się z przedłożonymi przez skarżącą wyjaśnieniami i zarzutami odwołania, powraca bowiem tylko do pierwotnie podanych stronie do wiadomości usterek, które właśnie były przedmiotem zarzutów i wyjaśnień strony.

Drugi zarzut skargi dotyczy nieudzielenia skarżącej ulg, przewidzianych art. 10 p. 6 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.). W tej mierze decyzja odwoławcza przyjmuje, że skarżąca spółdzielnia działała w 66% wśród niečłonków, a warunkiem przyznania ulgi jest, by spółdzielnia działała przeważnie wśród członków, a tylko częściowo rozszerzała swą działalność na niečłonków. W odpowiedzi zaś na skargę motywuje pozwana władza ponadto odmowę ulg dyskwalifikacją ksiąg handlowych. Oba te motywy nie są trafne. Wyrokiem z 3 kwietnia 1936 l. rej. 7258/34[1]) NTA uzasadnił, że dla przyznania ulgi z art. 10 p. 6 ustawy nie jest konieczne, by spółdzielnia działała w przeważnej części między członkami, a dla ustalenia stosunku obrotów z członkami i niečłonkami miarodajne są transakcje, dokonane w zakresie podstawowej działalności spółdzielni z członkami i niečłonkami. Stwierdzenie zaś tego stosunku może nastąpić nie tylko na podstawie prawidłowych ksiąg, lecz i w każdy inny odpowiedni sposób, czego dowodem jest choćby w niniejszym wypadku okoliczność, iż władza, mimo dyskwalifikacji ksiąg, ustaliła w swej decyzji ten stosunek na 34% do 66%. Ograniczenie uprawnienia strony do dowodzenia istotnych dla wymiaru okoliczności tylko do ściśle oznaczonych środków dowodowych musiałoby być w danym wypadku wyraźnie ustawą przewidziane — gdy jednak ustawa takiego ograniczenia nie zawiera, nie ma powodu do odmawiania ulg z art. 10 p. 6 tylko z tego powodu, że księgi spółdzielni zostały uznane za nieprawidłowe. . . .

NTA uchylił tedy zaskarżone orzeczenie z powodu wadliwego postępowania.

Motywem zasadniczym, skłaniającym prawodawcę do przyznania spółdzielniom ulg podatkowych w ogóle, a w zakresie podatku dochodowego w szczególności, było przede wszystkim to, że zarówno z uwagi na ideologię spółdzielczości, jak z mocy całego szeregu przepisów ustawy o spółdzielniach (głównie art. 1 i 57) spółdzielnia nie jest przedsiębiorstwem, obliczonym na zysk i pracującym dla zysku, że ma ona cele i zadania o wiele głębsze i szersze, posiadające doniosłe znaczenie społeczno-wychowawcze, prowadzenie zaś przedsiębiorstwa jest tylko środkiem do osiągnięcia tych celów. Drugim motywem było przeświadczenie, że spółdzielnia prowadzi swe

---

[1]) OPA 1612/36.

przedsiębiorstwo uczciwie i pod każdym względem prawidłowo, co w dużym stopniu gwarantuje kontrola, zakreślona przez ustawę a wykonywana przez związek rewizyjny lub przez Radę Spółdzielczą jako organ państwowego nadzoru nad spółdzielniami, przy czym ustawa pierwszeństwo przyznaje rewizji związkowej, pozostawiając Radzie Spółdzielczej przeprowadzanie rewizji w tych tylko spółdzielniach, które do związku rewizyjnego nie należą.

Po tej samej linii idzie ustawa o podatku dochodowym, która, przyznając w art. 10 p. 6 pewne ulgi, uzależnia je od spełnienia przez spółdzielnię dwóch warunków: 1) aby spółdzielnia działała na podstawie ustawy z 29 października 1920, 2) aby należała do związku rewizyjnego.

Pod pojęciem działania na podstawie ustawy o spółdzielniach nie można rozumieć samego tylko założenia, czyli zarejestrowania spółdzielni według wskazań rzeczonej ustawy, gdyby bowiem chodziło tylko o to, prawodawca użyłby określenia „powstałe“ lub „istniejące“. Dla uzyskania więc ulgi z art. 10 p. 6 ustawy o podatku dochodowym powinna spółdzielnia prowadzić działalność zgodną z przepisami ustawy o spółdzielniach, a w każdym razie — z jej przepisami zasadniczymi.

Przepisy takie zawierają — między innymi — art. 52 i n. ustawy o spółdzielniach. Dotyczą one sposobu prowadzenia rachunkowości. Już w pierwszym zdaniu art. 52 ustawa zobowiązuje spółdzielnię do prowadzenia ksiąg i rachunków tak, jak handlujący, którego prawo do tego zobowiązuje. Wynika stąd, że sam fakt prowadzenia ksiąg handlowych nie wystarcza: spółdzielnia powinna prowadzić je tak, jak kupiec, którego prawo do tego zobowiązuje, tzn. prawidłowo. Jakie księgi handlowe uważa się za prowadzone prawidłowo, o tym decyduje art. 81 Ordynacji Podatkowej oraz przepisy szczegółowe, zawarte w art. 53 i n. ustawy o spółdzielniach. Sankcją dla jednych i drugich jest nie tylko możność pozbawienia ksiąg mocy dowodowej, ale również kara, przewidziana w art. 122 p. 2 ustawy o spółdzielniach.

Wobec nałożenia na spółdzielnie obowiązku prawidłowego prowadzenia ksiąg nie było już potrzeby zamieszczania podobnego przepisu w ustawie o podatku dochodowym, gdzie wystarczało powołać się na ustawę o spółdzielniach, z mocy której, jeżeli spółdzielnia prowadzi księgi nieprawidłowo, nie może być uważana za działającą na podstawie tejże ustawy, traci zatem kwalifikacje, wymagane na wstępie art. 10 p. 6 ustawy o podatku dochodowym.

Inna rzecz, że nie każda nieprawidłowość dyskwalifikuje całą księgowość przedsiębiorstwa. Buchalteria odzwierciedla życie gospodarcze przedsiębiorstwa, a życie to stwarza coraz nowe zjawiska, nad których zaksięgowaniem biedzą się nieraz najtężsi buchalterzy i które wywołują między nimi długotrwałe spory. Z drugiej strony zdarzają się choć niesporne, ale drobne usterki, które nie mają albo żadnego albo posiadają minimalny wpływ na wyniki rachunkowe, ograniczając się raczej do uchybień tylko formalnych, i szkody nikomu nie przynoszą. Wyolbrzymienie takiej usterki do rozmiarów „nieprawidłowego prowadzenia ksiąg“ nie szłoby po myśli przewodniej odpowiednich ustaw. Konieczne jest w tych wypadkach merytoryczne zbadanie zarzucanych uchybień.

Druga część art. 10 p. 6 ustawy o podatku dochodowym odnosi się do tych wypadków, gdy spółdzielnia rozciąga swą działalność również na osoby, nie będące członkami spółdzielni, przy czym ustawa postanawia, że zwolnienie od podatku dochodowego przysługuje spółdzielni tylko wówczas, gdy nadpłaty i zwroty, przypadające na niečłonków, zostają przelane do funduszów niepodzielnych spółdzielni. Przy ustalaniu sumy nadpłat i zwrotów, przypadających na nieczłonków, miarodajny jest — według § 17 przepisów wykonawczych — jedynie możliwy do zastosowania w tym wy-

padku klucz, polegający na wzajemnym stosunku obrotów, dokonanych z członkami i z niečzłonkami na gruncie podstawowego przedmiotu przedsiębiorstwa, przewidzianego w statucie.

Do wypełnienia tych warunków potrzeba ustalenia trzech podstaw, niezbędnych do przeprowadzenia podziału: 1) wysokości zysku, 2) sumy obrotów z członkami w zakresie podstawowego przedmiotu przedsiębiorstwa, 3) sumy takichże obrotów z niečzłonkami. Punktem wyjścia dla ustalenia wysokości zysku w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym jest zysk, wykazany w bilansie, który to zysk ulega następnie skorygowaniu za pomocą doliczeń i odliczeń, przewidzianych przez ustawę. Bilans opiera się na zapisach w księgach i musi być z nimi zgodny. Jeżeli zapisy są dokonane w sposób rażąco nieprawidłowy, to i sam bilans jest nieprawdziwy, a — co za tym idzie — nieprawdziwa jest też suma wykazanego w bilansie zysku, nie można więc przyjąć tego zysku za punkt wyjścia przy wymiarze podatku. To samo dotyczy obrotów, których sumy powinny być czerpane z odpowiednich rachunków księgi głównej, zwłaszcza że do ustalenia wzajemnego stosunku potrzebne są tylko obroty, dokonane w zakresie podstawowego przedmiotu przedsiębiorstwa. Gdyby nawet ten stosunek wzajemny był oparty na innych dowodach (bony, znaczki, kwity z zakupów lub dostaw), to w każdym razie suma ogólna obrotów powinna być ustalona za pomocą ksiąg. Zresztą, jeżeli chodzi o bilans, to art. 10 p. 6 ustawy wyraźnie mówi o „sumach nadwyżek bilansowych (zyskach bilansowych)", a więc o tych zyskach, które wykazuje bilans, a nie inne dowody rachunkowe.

Argumenty powyższe przemawiają za słusznością zasady, według której prowadzenie przez spółdzielnię prawidłowych ksiąg handlowych jest warunkiem przyznania jej prawa do ulgi podatkowej z art. 10 p. 6 ustawy o podatku dochodowym.

Janusz Kwieciński

1758.

PODATEK DOCHODOWY.

Spółdzielnie — sposób obliczania ulgi podatkowej[1]).

Ulga dla spółdzielni, określona w art. 10 p. 6 ustawy o podatku dochodowym, powinna być obliczana w stosunku do zysków bilansowych w rozumieniu art. 21 ustawy. (Teza).

Wyrok NTA z 5 lutego 1937 l. rej. 9368/33 w sprawie firmy: Selanśka Spożywcza Spiłka Torhowelna i Mołoczarska „Zhoda" Kooperatywa z obm. por. w Dziedziłowie przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej II we Lwowie w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1932.

... Skarga uważa za niezgodny z ustawą sposób, w jaki władza zastosowała ulgę dla spółdzielni, określoną w art. 10 p. 6 ustawy o podatku

---

[1]) Por. OPA 1612/36.

dochodowym. Mianowicie skarżąca wykazała w zamknięciu rachunkowym zysk w kwocie 1254 zł 56 gr, nakazane przez art. 21 doliczenia niepotrącalnych wydatków wyniosły 6.845 zł 98 gr, tak, iż podstawę wymiaru z art. 21 stanowiłaby kwota 8.100 zł 54 gr. Z obrotów przypadało na obroty z członkami 74%. Otóż władza odliczyła 74% od kwoty 1254 zł 56 gr, natomiast zdaniem skarżącej należało je odliczyć od kwoty 8.100 zł 54 gr.

Skarżąca ma rację. Co prawda pewne wątpliwości mogłyby budzić zarówno konstrukcja art. 10, w którym ulga dla spółdzielni wymieniona jest w rzędzie „odliczeń" od „ogólnego dochodu", jak i wyrażenie użyte w samym p. 6 tego artykułu, mianowicie „nadwyżki bilansowe (zyski bilansowe)", co zwyczajnie oznacza zyski, wykazane w bilansie. Jednakże nie można tego przepisu interpretować w oderwaniu od art. 21, który przepisuje, co u osób prawnych, a zatem także u spółdzielni ma być uważane za podlegający opodatkowaniu dochód i jako taki wymienia zyski bilansowe, wykazane w „zamknięciu rachunkowym, sporządzonym zgodnie z postanowieniami art. 6, 8, 10 i 13". A zatem według tego podstawowego przepisu „zyskami bilansowymi" są zyski wynikające z zamknięcia, dostosowanego do wymienionych w art. 21 postanowień ustawy, czyli z tzw. bilansu podatkowego. To samo pojęcie tych zysków należy zastosować i przy interpretacji art. 10 p. 6.

Na tym samym stanowisku zdaje się stać także powołany do wykonania ustawy Minister Skarbu, skoro w nowym przepisie wykonawczym do art. 10 p. 6 (§ 17 ust. 4 rozp. wykon. poz. 301/36 w brzmieniu poz. 44/37 Dz. Ust.) postanawia, że spółdzielnie, które swą działalność podstawową ograniczają do członków, wolne są od opodatkowania — co nie mogłoby być regułą, gdyby ustawowa ulga nie obejmowała objętych zamknięciem rachunkowym wydatków niepotrącalnych.

Z tych powodów NTA uchylił zaskarżone orzeczenie jako niezgodne z prawem.

Teza, uchwalona przez NTA w związku z powyższym wyrokiem, budzi następujące wątpliwości co do swej trafności:

Art. 10 p. 6 ustawy o podatku dochodowym wymaga, ażeby z ulgi w nim określonej korzystała tylko taka spółdzielnia, która, poza spełnianiem innych z jego brzmienia wynikających warunków, działa na zasadzie ustawy o spółdzielniach. Ten wymóg sprawia, że pretendująca do ulgi z art. 10 p. 6 spółdzielnia winna wykonywać, między innymi, art. 52 oraz art. 54 ustawy o spółdzielniach.

Gdy ustęp pierwszy art. 52 tej ustawy zmusza zarząd do prowadzenia ksiąg i rachunków spółdzielni tak, jak je prowadzić powinien handlujący, którego prawo do tego zobowiązuje, oraz gdy art. 54 tejże ustawy wylicza warunki, których tenże

zarząd przestrzegać powinien, ażeby bilans spółdzielni był zestawiony zgodnie ze wspomnianym wyżej prawem, tj. z kodeksem handlowym, to jasne się staje, że spółdzielnia, która na swym rachunkowym i rachunkowo-sprawozdawczym odcinku postępuje zgodnie z postanowieniami ustawy o spółdzielniach, wykaże się w swoim zamknięciu rachunkowym nie innym bilansem jak tylko handlowym, zawierającym nie inny jak tylko handlowy zysk bilansowy, zwany w spółdzielczości nadwyżką bilansową.

Jeżeli więc prawodawca w drugiej części art. 10 p. 6 ustawy o podatku dochodowym wymienił „nadwyżki bilansowe“, a o zyskach bilansowych wspomniał w nawiasie celem podkreślenia identyczności tych dwu pojęć, to niewątpliwie postąpił tak dlatego, ażeby podkreślić dwa charakterystyczne dla art. 10 p. 6 ustawy o podatku dochodowym momenty.

Pierwszy — to wskazanie, że za podstawę dla ustalenia odliczalnej od dochodu kwoty należy przyjąć tylko „nadwyżkę bilansową“, przez którą winno się rozumieć zysk zawarty w bilansie spółdzielni, zestawionym zgodnie z postanowieniami ustawy o spółdzielniach. W tym wskazaniu należy dopatrywać się logicznego powiązania części drugiej z częścią pierwszą art. 10 p. 6 ustawy o podatku dochodowym.

Drugim momentem jest danie do zrozumienia, że wyprowadzane w spółdzielniach na zasadzie art. 52 i 54 ustawy z 29 października 1920 poz. 495/34 Dz. Ust. nadwyżki bilansowe uważa prawodawca za równoznaczne z zyskami bilansowymi w handlowym ich rozumieniu. Za słusznością tego ostatniego twierdzenia przemawia fakt, że w art. 10 p. 6 ustawy o podatku dochodowym brak jest przy wyrazach: „nadwyżek bilansowych (zyski bilansowe)“ wskazania na art. 21 tejże ustawy, co jedynie mogłoby uzasadniać domniemanie co do podatkowego charakteru wymienionych w art. 10 p. 6 ustawy nadwyżek względnie zysków bilansowych. Za tym przemawia i ta okoliczność, że przypisywanie podatkowego znaczenia nadwyżkom względnie zyskom bilansowym, wymienionym w art. 10 p. 6 ustawy o podatku dochodowym, naruszałoby podkreślony wyżej logiczny związek części drugiej z częścią pierwszą tegoż artykułu.

Skoro więc, jak wynika z powyższego wywodu, wymienione w art. 10 p. 6 „nadwyżki bilansowe“, wyrażając handlowe zyski, nie mogą być identyfikowane z zyskami bilansowymi, jakie, według judykatury NTA, wynikają z zamknięcia rachunkowego, dostosowanego do art. 6, 8, 10 i 13 wymienionych w art. 21 ustawy o podatku dochodowym, czyli z tzw. bilansu podatkowego, to nie można przyjąć, iżby przytoczona na wstępie teza, jako oparta na identyfikowaniu tych obu pojęć, była trafna.

W. Izdebski

1759.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Przedsiębiorstwo w rozumieniu art. 1 ustawy o podatku przemysłowym.

Sam fakt, że określone czynności danej osoby przyniosły w pewnym

okresie zysk, nie decyduje jeszcze o obowiązku podatkowym w myśl art. 1 ustawy o podatku przemysłowym, ale okoliczność, czy czynności te były na zysk obliczone, tj. czy były przedsiębrane z tym, z góry przez przedsiębiorcę powziętym zamiarem, aby stworzyć dla niego źródło dochodu względnie zarobku.

Wyrok NTA z 23 stycznia 1937 l. rej. 6461/34 i 8492/34 w sprawie Towarzystwa Resursy Kupieckiej w Warszawie przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1932.

...Co się tyczy sprawy wymiaru podatku od obrotu za r. 1932, to w odwołaniu Towarzystwo negowało w ogóle obowiązek podatkowy, twierdząc, że nie jest instytucją obliczoną na zysk i nawiązując tym sposobem do przepisów art. 1 ustawy o podatku przemysłowym. Władza zaś w zaskarżonym orzeczeniu odpiera ten zarzut podnosząc, że prowadzone przez resursę kupiecką przedsiębiorstwo podlega opodatkowaniu na zasadach ogólnych. Nie można tedy uznać, że władza rozprawiła się w sposób wystarczający z zarzutem odwołania. Wadliwość ta atoli nie może sama przez się spowodować uchylenia zaskarżonego orzeczenia na zasadzie art. 84 p. 3 rozporządzenia o NTA, skarżące Towarzystwo bowiem nie poniosło szkody w swym prawie obrony, skoro z tej obrony robi faktycznie użytek w skardze kasacyjnej. W szczególności twierdzi ono w skardze, że w myśl § 1 statutu towarzystwo jest klubem, mającym na celu rozwój życia towarzyskiego, dostarczanie członkom rozmaitych godziwych rozrywek i w miarę możności popieranie różnych poczynań i działań w imię dobra publicznego. Władza zaś w odpowiedzi na skargę przyznaje, że „stowarzyszenie kupców nie jest przedsiębiorstwem", równocześnie jednak podnosi, że „wyszynk trunków nie jest celem, dla którego towarzystwo powstało, i wykracza poza ramy działalności stowarzyszenia".

Czy zespół czynności, o które tu chodzi, składał się na pojęcie przedsiębiorstwa w znaczeniu przedmiotowym, jest dla rozstrzygnięcia sporu obojętne, skarga bowiem kładzie nacisk na to, że czynności, przez władzę opodatkowane, nie były na zysk obliczone, co w myśl art. 1 ustawy o podatku przemysłowym jest warunkiem powstania obowiązku podatkowego. Otóż, jak to wynika z uzasadnienia zaskarżonego orzeczenia, władza uznała za tego rodzaju na zysk obliczone czynności: sprzedaż win, wódek, cygar oraz wynajem salonów i nakryć. Słusznie podnosi przy tym władza pozwana z powołaniem się na sprawozdanie za r. 1932, że czynności te przyniosły w r. 1932 pewien zysk, atoli nie to decyduje o obowiązku podatkowym w myśl art. 1 ustawy o podatku przemysłowym, ale okolicz-

ność, czy określone czynności były na zysk obliczone, tj. czy były przedsiębrane z tym, z góry przez przedsiębiorcę powziętym zamiarem, aby stworzyć dla niego źródło dochodu względnie zarobku; gdzie taki zamiar nie istnieje, tam nie może być mowy o czynnościach na zysk obliczonych (por. wyrok NTA z 26 września 1932 l. rej. 8996/30, OPA 5[1])). Sam fakt, że pewne czynności w pewnym okresie przyniosły zysk, nie może decydować o obowiązku podatkowym, jak nie zwalniałaby od tego obowiązku okoliczność, że czynności te ewentualnie przyniosły stratę. Chodzi tu bowiem o to, by działalność już w swym założeniu była na zysk obliczona, a nie o sam wynik tej działalności. Czy Towarzystwo przedsiębiorąc powyższe czynności kierowało się zamiarem osiągnięcia zysku, z akt nie wynika. Wobec tego Trybunał uznał, że stan sprawy wymaga w tym kierunku uzupełnienia (art. 84 p. 1 rozporządzenia o NTA)....

1760.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Rzeźnie rytualne — obowiązek podatkowy[2]).

Okoliczność, że rzeźnia jest prowadzona przez związek religijny, nie pozbawia jej cech przedsiębiorstwa przemysłowego w rozumieniu art. 1 p. a) ustawy o podatku przemysłowym.

Wyrok NTA z 8 listopada 1934 l. rej. 8453/33 w sprawie Gminy wyznaniowej żydowskiej w Busku przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej w Kielcach w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1932.

Gmina wyznaniowa żydowska w Busku kwestionuje zasadność prawną orzeczenia Komisji Odwoławczej z 25 sierpnia 1933, wychodząc z założenia, że Gmina jako związek religijny prowadziła w 1932 r. rzeźnię rytualną w wykonaniu obowiązku, wypływającego z rozporządzenia o organizacji gmin wyznaniowych żydowskich z 14 października 1927 poz. 818 Dz. Ust., oraz że pobierane opłaty za korzystanie z rzeźni stanowią opłaty za posługi religijne, a zatem brak momentu zyskowności. Dalej kwestionuje skarżąca zasadność oparcia zaskarżonego orzeczenia na argumentacji z art. 3 ustawy z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym poz. 550 Dz.

---

1) Por. także OPA 213/33, 557/34, 702/34.

2) Por. OPA 703/34, gl 702/34, 1761/37.

Ust., ponieważ skarżąca bynajmniej nie domagała się w odwołaniu zwolnienia od podatku przemysłowego z uwagi na swój charakter samorządowy, lecz zarzucała pogwałcenie przepisu art. 1 ustawy. W związku z tym zarzutem powołuje się skarżąca na wyrok Sądu Okręgowego w Kielcach z 28 października 1933, uniewinniający prezesa Gminy z oskarżenia o naruszenie przepisu art. 98 ustawy z powodu prowadzenia rzeźni rytualnej bez świadectwa przemysłowego, oraz na wyrok SN z 31 sierpnia 1933 nr 564, ustalający, że gminy wyznaniowe żydowskie nie są obowiązane do nabywania świadectw przemysłowych na prowadzenie rzeźni rytualnej.

NTA rozważył, co następuje:

Wbrew wywodom skargi, skarżąca w odwołaniu wyraźnie domagała się zwolnienia od podatku przede wszystkim na podstawie art. 3 p. 3 ustawy, twierdząc, że jest związkiem samorządowym i prowadzi rzeźnię jako przedsiębiorstwo użyteczności publicznej we własnym zarządzie i na własny rachunek. Skoro skarżąca w skardze sama przyznaje, że z mocy tego przepisu zwolnienie od podatku jej nie przysługuje, pozostaje do rozpoznania zarzut obrazy art. 1 ustawy.

Posiłkowanie się skarżącej wyrokami Sądu Okręgowego i SN jest o tyle niedopuszczalne, że wyrok SN zapadł 31 sierpnia 1933, a Sądu Okręgowego 28 października 1933, podczas gdy władza pozwana orzekła na odwołanie już 25 sierpnia 1933, a zatem już z uwagi na kolejność orzeczeń nie mogła być związana zapatrywaniami prawnymi instancji sądowych. NTA zaś, jako instancja kasacyjna po myśli art. 83 rozporządzenia o NTA (poz. 806/32 Dz. Ust.), orzeka na podstawie stanu faktycznego, jaki okazuje się z akt, którymi rozporządzała władza pozwana przy wydawaniu zaskarżonego orzeczenia, a z uwagi na przepisy art. 1 i 3 tego rozporządzenia rozpoznaje legalność orzeczenia w chwili jego wydania z pominięciem zatem okoliczności, które zaszły dopiero później.

Zarzut zaś obrazy art. 1 ustawy został przez władzę pozwaną rozpoznany — chociaż tylko pośrednio — przez to, że władza żądania rekurentki nie uwzględniła. Zważywszy, że w płaszczyźnie tego przepisu spór toczył się i toczy nadal o prawną wykładnię przepisu, brak podstawy do zarzutu wadliwości postępowania w kierunku nierozprawienia się z wywodami prawnymi odwołania. Oddalenie odwołania jest w tym wypadku równoznaczne z nieuznaniem trafności poglądu prawnego rekurentki. Ze skargi zaś wynika, że strona skarżąca nie była w błędzie co do podstawy prawnej orzeczenia, gdyż broni się zarzutem opartym na przepisie art. 1 ustawy, dowodząc w odniesieniu do rzeźni rytualnej braku cech przedsiębiorstwa w rozumieniu ustawy.

NTA nie uznał zapatrywania, wyrażonego w skardze, za trafne.

Ustawa o podatku przemysłowym z 15 lipca 1925 zalicza w art. 1 pod lit. a) do przedsiębiorstw, podlegających podatkowi przemysłowemu, przedsiębiorstwa handlowe, przemysłowe i inne na zysk obliczone. Ten w tym miejscu wyraźnie podkreślony warunek prowadzenia przedsiębiorstwa na zysk obliczonego, by ono mogło stanowić przedmiot podatkowy, odnieść należy do przedsiębiorstw innych aniżeli przedsiębiorstwa handlowe i przemysłowe, te bowiem są z założenia zarobkowe i wykonywane zawodowo, zaczem domniemywa się u nich a priori prowadzenia z zamiarem zysku. Ponieważ w konkretnym wypadku rzeźnia rytualna nie została zakwalifikowana jako przedsiębiorstwo handlowe, przeto ten rodzaj przedsiębiorstwa jako specyficzny w dalszych rozważaniach może być pominięty.

Otóż nie jest przedsiębiorstwem przemysłowym w rozumieniu ustawy przedsiębiorstwo, które nie pracuje w celu zbywania swoich wyrobów względnie usług, brak mu bowiem cech zarobkowości. Rzeźnie natomiast zasadniczo są przedsiębiorstwem przemysłowym, gdyż celem ich istnienia jest dokonywanie uboju zwierząt dla drugich za wynagrodzeniem pieniężnym, a zatem świadczą one usługi w trybie zarobkowym, czyli zbywają usługi.

Zachodzi pytanie, czy ta okoliczność, że rzeźnia jest prowadzona przez związek religijny, za jaki uznać należy gminy wyznaniowe, pozbawia rzeźnię cech przedsiębiorstwa przemysłowego w powyższym znaczeniu.

NTA nie dopatrzył się dostatecznej do tego przyczyny w wywodach skarżącej.

Ani produkcja, ani spożywanie mięsa koszernego przez ludność żydowską nie podpadają pod ogólne pojęcie praktyk religijnych. Konsumcja mięsa w ogóle ma na celu zaspokojenie potrzeb fizjologicznych człowieka, a spożywanie przez zwykłego człowieka mięsa, chociaż w szczególny sposób przygotowanego, z reguły nie ma innego celu, a w szczególności nie służy potrzebom religijnym. Skarżąca też nie twierdzi, bo twierdzić nie może, by nabywcy mięsa koszernego, pochodzącego z uboju w rzeźni rytualnej, spożywali je dla zaspokojenia potrzeb religijnych. Pierwiastek religijny tkwi wyłącznie w sposobie zarzynania zwierząt, przeznaczonych do wydobycia z nich mięsa koszernego. Okoliczność atoli, że do tej czynności dopuszczeni są wyłącznie rzezacy rytualni, nie odbiera rzezaniu cechy świadczenia usług, a jeżeli te usługi są świadczone odpłatnie i każdemu żydowi, który się zgłosi ze zwierzęciem rzeźnym, to takie usługi wypełniają pojęcie usług zarobkowych, bez względu na ostateczny wynik finansowy tej działalności w związku z kalkulacją wysokości odpłaty.

Jeżeli te usługi ze względów sanitarnych lub też innych są skon-

centrowane w rzeźni, to rzeźnia taka mimo to wykazuje konieczne cechy przedsiębiorstwa przemysłowego, a okoliczność, że z mocy przepisu prawnego jest prowadzona przez gminę wyznaniową, oczywiście nie może zadecydować o istocie tego przedsiębiorstwa w granicach art. 1 lit. a) ustawy. Skarżąca też nie może wskazać konkretnego przepisu ustawy, który by rzeźnie, prowadzone przez gminy wyznaniowe, zwalniał od podatku przemysłowego. O ile bowiem ustawodawca zwolnienie od podatku przedsiębiorstw, prowadzonych przez związki prawa publicznego, uważał za wskazane, to wolę swoją wyraził niedwuznacznie w art. 3 ustawy, lecz w stosunku do związków religijnych czy wyznaniowych, chociażby organizacyjnie opierały się na przepisach prawa publicznego, żadnych zwolnień podatkowych nie przewidział.

Ponieważ rzeźnia rytualna, o którą chodzi, nawet w świetle twierdzeń skarżącej za swoje usługi pobierała wynagrodzenie, przeto jej świadczenia były odpłatne, a ponieważ rzezanie zwierząt odbywało się w trybie przemysłowym, w wykonaniu przemysłu w rozumieniu prawa przemysłowego (rozporządzenie Prezydenta Rzplitej z 7 czerwca 1927 o prawie przemysłowym poz. 468 Dz. Ust., art. 15 i 16), przeto uznanie jej za przedsiębiorstwo przemysłowe w rozumieniu art. 1 lit. a) ustawy jest uzasadnione. Nie zmienia charakteru zarobkowego rzeźni okoliczność, że taksy za ubój podlegają zatwierdzeniu przez władzę państwową i że władza ta ustala taryfę maksymalną tych taks, jak to właśnie ma miejsce, o ile chodzi o ubój rytualny, z mocy rozporządzenia Ministra Wyzn. Rel. i Ośw. Publ. z 9 września 1931 poz. 698 Dz. Ust., wydanego w wykonaniu przepisów o organizacji gmin wyznaniowych żydowskich. Ustanowienie taks limitowanych nie pozbawia przedsiębiorstwa możności osiągania zysków, lecz zyskowność jedynie częściowo zamyka w pewnych granicach. Jest to jednak zjawisko w życiu gospodarczym częste, jak np. wpływ władzy na ceny usługowe przedsiębiorstw koncesjonowanych.

Jeżeli zaś w myśl § 27 wspomnianego rozporządzenia wszelkie wpływy z uboju rytualnego mają być wnoszone wyłącznie do kasy gminy wyznaniowej żydowskiej, to przepis ten świadczy jedynie o tym, że odnośna rzeźnia rytualna jest przedsiębiorstwem gminy, z ogólnej administracji tejże niewydzielonym.

Rzeźnia rytualna zatem, prowadzona przez skarżącą gminę, podlega jako przedsiębiorstwo przemysłowe w rozumieniu art. 1 lit. a) ustawy podatkowi przemysłowemu na równi z innymi tego rodzaju przedsiębiorstwami.

W myśl powyższych rozważań, NTA uznał skargę za nieuzasadnioną i orzekł jej oddalenie.

Przytoczony powyżej wyrok NTA rozstrzyga zagadnienie, wielokrotnie rozważane przez SN i wyjaśnione licznymi orzeczeniami tego Sądu (patrz Zb. orz. SN z r. 1926 nr 117, z r. 1934 nr 41 i 57, z r. 1935 nr 340 i 488 i i.). Teza rzeczonego wyroku, że należący do gminy wyznaniowej żydowskiej zakład rzeźniczy, dokonywający uboju rytualnego, podlega opłatom podatku przemysłowego na ogólnych zasadach opodatkowania przedsiębiorstw przemysłowych — jest słuszna i zgodna z orzecznictwem SN. Wyrok ten, jako dotyczący konkretnego przypadku prowadzenia przez gminę wyznaniową żydowską w Busku zakładu rzeźniczego dla celów uboju rytualnego, można byłoby pominąć milczeniem, gdyby nie okoliczność, że władze skarbowe uznały ten wyrok za zasadniczy i uważając, że rozstrzyga on zagadnienie opodatkowania uboju rytualnego, jako takiego w całokształcie tego zagadnienia, zarządziły ściąganie podatku przemysłowego również z gmin wyznaniowych żydowskich, prowadzących ubój rytualny zwierząt gospodarskich i drobiu w rzeźniach publicznych lub prywatnych.

Zarządzenia te z kolei wywołały szereg spraw karnych przeciwko zarządom gmin wyznaniowych o prowadzenie przedsiębiorstwa przemysłowego bez świadectwa przemysłowego, a część tych spraw dotarła do SN i została rozstrzygnięta, zgodnie zresztą z ustaloną judykaturą SN, na korzyść gmin wyznaniowych. Powstało zamieszanie, dezorientujące niższe sądy i władze administracyjne, oraz pomawianie obu najwyższych magistratur sądowych o wydawanie sprzecznych orzeczeń.

Pomawianie to jest niesłuszne, ale nie ma dymu bez ognia. Pewna jednostronność rzeczonego wyroku NTA, pomieszanie pojęć „rzeźnia“ i „rzezanie“, a szczególnie jeden ustęp wyroku, który przytoczę niżej, sprawiły, że władze skarbowe źle zrozumiały ten wyrok i że wytworzyło się przekonanie o rozbieżności judykatur NTA i SN.

Można ubolewać, że NTA, aczkolwiek miał przed sobą konkretny i bardzo rzadki przypadek prowadzenia zakładu rzeźniczego dla uboju rytualnego przez gminę wyznaniową „we własnym zarządzie i na własny rachunek“, nie rozpoznał zagadnienia opodatkowania „uboju rytualnego“ w całokształcie, jak to zrobił SN. Podstawę do wszechstronnego rozważenia tego zagadnienia dawało powołanie się skarżącej na konkretny wyrok SN, lecz NTA, zasłaniając się art. 83 prawa o NTA, uznał wyrok SN za „okoliczność“, ulegającą rozważeniu NTA w zależności czy była znana lub nieznana władzy pozwanej.

Dopiero wtedy, gdyby NTA wbrew stanowisku SN uznał, że podatkowi przemysłowemu ulega nie tylko zakład rzeźniczy, prowadzący ubój rytualny, lecz i sama czynność zarzynania rytualnego, można byłoby mówić o istotnej rozbieżności zdań. Przedsmak jednak takiej rozbieżności nasuwa niżej przytoczony ustęp wyroku NTA i może glosa niniejsza nie będzie czysto akademickim roztrząsaniem kwestii prawniczej, zwłaszcza że władze skarbowe pociągają do odpowiedzialności karnej zarządy gmin wyznaniowych właśnie za prowadzenie bez świadectwa przemysłowego samej czynności zarzynania rytualnego, mając poniekąd oparcie w następującym ustępie wyroku NTA: „Pierwiastek religijny tkwi wyłącznie w sposobie zarzynania zwierząt, przeznaczonych do wydobycia z nich mięsa koszernego. Okoliczność atoli, że do tej c z y n n o ś c i dopuszczeni są wyłącznie rzezacy rytualni, nie odbiera r z e z a n i u cechy świadczenia usług, a jeżeli te usługi są świadczone odpłatnie i każdemu żydowi, który się zgłosi ze zwierzęciem rzeźnym, to takie usługi wypełniają pojęcie usług zarobkowych“. Ustęp ten może nasuwać przypuszczenie, że zdaniem NTA samo rzezanie rytualne jest pracą zarobkową, obliczoną na zysk i ulegającą opodatkowaniu. Co prawda NTA w następnym zdaniu nawraca do r z e ź n i, jako zakładu przemysłowego,

pisząc: „Jeżeli te usługi ze względów sanitarnych lub też innych są skoncentrowane w rzeźni, to rzeźnia taka mimo to (?) wykazuje konieczne cechy przedsiębiorstwa przemysłowego“, pozostaje wszelako wrażenie, że NTA samą czynność uboju rytualnego uważa za przemysł.

Pożądane więc byłoby, aby NTA zajął w tej mierze wyraźne stanowisko i powstrzymał powódź bezprzedmiotowych procesów karnych, wytaczanych obecnie zarządom gmin wyznaniowych żydowskich w oparciu o rzeczony ustęp wyroku NTA.

Dla ułatwienia tego zadania pozwalam sobie streścić zapatrywania SN, rozsiane w licznych, drukowanych i niedrukowanych w Zbiorze orzeczeń, wyrokach oraz przytoczyć garść notorycznie znanych okoliczności faktycznych.

Już pierwsze, dotyczące poruszanego zagadnienia orzeczenie SN z 12/20 października 1926 (Zb. orz. SN nr 117) wprowadza czytelnika in medias res i chociaż dotyczyło stosunków, regulowanych przepisami obowiązującymi w przedmiocie organizacji gmin wyznaniowych żydowskich na terenie b. Królestwa Kongresowego (poz. 175/19 Dz. Ust. i Dz. Urz. Min. Wyzn. Rel. i Ośw. Publ. z r. 1919 nr 5 poz. 5), zachowało atoli dotychczas znaczenie aktualne, gdyż pomimo zmian przepisów ustawowych stosunki faktyczne niewiele się zmieniły.

Oto parę tez zasadniczych tego orzeczenia:

„Wśród wyczerpującego wyliczenia prowadzonych przez gminy wyznaniowe urządzeń religijnych nie ma wzmianki o rzeźniach i z tego należy wnosić, że aczkolwiek rzeźnia może stanowić majątek gminy wyznaniowej, nie jest atoli koniecznym urządzeniem religijnym i że zapewnienie ludności żydowskiej mięsa koszernego, co również ustawa uznaje za zaspokojenie potrzeby religijnej, może być osiągnięte przez zarzynanie rytualne, dokonywane przez pisemnie do tego upoważnionego, przez rabina gminy, rzezaka, w każdej innej rzeźni“.

„Z treści art. 45 rzeczonych przepisów wynika, że rzezak nie jest funkcjonariuszem wyznaniowym i, jako człowiek wolnego zawodu, może prowadzić na własną rękę rzeźnię, jako zakład przemysłowy, obliczony na zysk, i w niej, na mocy swego pełnomocnictwa, wykonywać rzezanie rytualne“.

„Wobec tego, że M. prowadził rzeźnię przy współudziale kilku sił pomocniczych (i przyjmował nawet drób do bicia od chrześcijan), jego zajęcie nie może być uznane za zajęcie rzemieślnicze w rozumieniu art. 8 ustawy o podatku przemysłowym i podpada pod pojęcie przedsiębiorstwa przemysłowego, przewidziane w art. 12 tejże ustawy, które, w myśl art. 10, powinno wykupywać świadectwa przemysłowe“.

W tym orzeczeniu SN stwierdził istnienie dwóch ważnych okoliczności: pierwsza, że ubój rytualny, tak pod względem religijnym, jak i prawnym, może być dokonywany zarówno w zakładzie rzeźniczym, stanowiącym majątek gminy wyznaniowej, jak i w każdym innym, publicznym i prywatnym i że właśnie zakład ten lub zajęcie rzemieślnicze rzezaka stanowią przemysł, obłożony podatkiem przemysłowym, a nie samo zarzynanie rytualne — i po wtóre, że ubój rytualny składa się z dwóch nie dających się rozdzielić czynności: uboju jako takiego i wykonania rytuału, polegającego jedynie na szczególnym sposobie zabicia zwierzęcia, umożliwiającym wykrwawienie przed zgonem zwierzęcia. Ten dwoisty charakter uboju rytualnego daje możność połączenia w jednej czynności dwóch pierwiastków: religijnego w postaci wykonania rytuału i przemysłowego w postaci osiągnięcia zysku z opłaty, uiszczonej pomimo taksy za rytuał, za pracę przy zabiciu zwierzęcia.

Rozporządzenie Prezydenta Rzplitej z 14 października 1927 o uporządkowaniu stanu prawnego w organizacji gmin wyznaniowych żydowskich poz. 500/28 Dz. Ust.,

a w szczególności rozporządzenie Ministra Wyzn. Rel. i Ośw. Publ. z 9 września 1931 w sprawie gospodarki finansowej gmin wyznaniowych żydowskich poz. 698 Dz. Ust. wniosły znaczne zmiany w stanie prawnym uboju rytualnego, ale niewiele zmieniły w stosunkach faktycznych w tej dziedzinie.

Na mocy tych rozporządzeń obowiązek gminy wyznaniowej „troszczenia się" o dostarczenie ludności żydowskiej koszernego mięsa został zrealizowany w postaci obowiązku przejęcia uboju rytualnego i dokonywania go przez funkcjonariuszów gminy, ale to przejęcie nie było uwarunkowane zaprowadzeniem własnego zakładu rzeźniczego i ubój rytualny mógł nadal być wykonywany w rzeźniach publicznych lub prywatnych. Wpływy z uboju rytualnego przestały być dochodem rzezaka i na mocy § 27 rozporządzenia Ministra Wyzn. Rel. i Ośw. Publ. mają wpływać wyłącznie do kasy gminy wyznaniowej, natomiast pobory dla rzezaków i innych funkcjonariuszów, mających związek z ubojem, winny być preliminowane w budżecie gminy. § 10 tegoż rozporządzenia ustalił taksę „za ubój rytualny", ale ze względu, że ubój był dokonywany w dalszym ciągu w publicznych i prywatnych, nie należących do gmin wyznaniowych rzeźniach, taksa ta siłą rzeczy stała się tylko opłatą za wykonanie rytuału, gdyż rzeźnie za ubój pobierają opłaty na rzecz swoją oddzielnie. Tak np. w rzeźni publicznej warszawskiej właściciel zwierzęcia, zabijanego sposobem rytualnym, oprócz taksy na rzecz gminy, opłaca 4,4 gr od kilograma żywej wagi zwierzęcia na rzecz rzeźni.

Z przejęciem uboju rytualnego przez gminę wyznaniową — korporację, która nie może prowadzić tego uboju zawodowo, dwoisty charakter tej czynności jeszcze bardziej się uwypuklił i zarzynanie rytualne, dokonywane przez gminę w rzeźni publicznej, przybrało wyraźną postać świadczenia o charakterze religijnym, wykonywanego z mocy ustawy a nie dla zarobku. Rzezak z człowieka wolnego zawodu stał się funkcjonariuszem — jednocześnie i gminy wyznaniowej, wykonywającej przez niego rytuał i rzeźni publicznej, korzystającej z jego pracy, jako fachowca rzeźnika. SN stanął przed zagadnieniem — czy w tych warunkach gmina wyznaniowa świadcząc usługi o charakterze religijnym i pobierając opłaty tylko od tego świadczenia, wykonywa jakikolwiek przemysł, obłożony podatkiem przemysłowym. Odpowiedział negatywnie i, moim zdaniem, słusznie.

Na poparcie stanowiska SN można przytoczyć następujące argumenty:

a) dochody gminy wyznaniowej w myśl art. 48 rozporządzenia Prezydenta z 14 października 1927 składają się bądź z dochodu z majątku gminy, bądź z przymusowych składek i opłat, uchwalonych przez organ gminy wyznaniowej (§ 12 rozp. min.). Do tego dochodzi w myśl § 10 rozporządzenia min. taksa „za ubój rytualny". Czerpanie zatem dochodów z przedsiębiorstwa, które by nie stanowiło majątku gminy, byłoby sprzeczne z ustawą;

b) ubój rytualny, a właściwie wykonanie rytuału stanowi obowiązek, narzucony gminie w celu uregulowania jej finansów i od wykonania tego obowiązku ona nie może się uchylić;

c) dochodowość uboju rytualnego oparta jest nie na kalkulacji przemysłowej, lecz na możliwościach płatniczych członków gminy, ustalonych przez władzę nadzorczą;

d) taksa pobierana jest niezależnie od opłat za pracę i urządzenia techniczne, potrzebne dla prowadzenia uboju i ma przeto charakter opłat za świadczenie o charakterze religijnym. Taksa ta niczym się nie różni od taks za miejsce na cmentarzu i pomnikowych;

e) świadczenie usług o charakterze religijnym, chociażby za opłatą, nie może być uważane za pracę zarobkową, wykonywaną zawodowo;

f) czynność, której nie można zaniechać bądź odstąpić komu innemu, nie podpada pod pojęcie przedsiębiorstwa;

g) czynnik zyskowności nie odgrywa roli przy uboju rytualnym, a przeto nie można go uważać za przedsiębiorstwo obliczone na zysk.

NTA twierdzenia, że „rzezanie" rytualne jest świadczeniem odpłatnym, wypełniającym pojęcie usług zarobkowych, niczym nie uzasadnił. Ustęp wyroku, poświęcony rozważaniu na temat, że spożycie mięsa koszernego ma na celu jedynie zaspokojenie potrzeby fizjologicznej, nie zaś potrzeby religijnej, zapomina, że tak Stary Testament, jak i Prawo Mojżeszowe zabrania prawowiernemu żydowi spożycia mięsa z krwią i że rytualne zarzynanie jest sposobem wykrwawienia zwierzęcia przed jego zgonem, a rozporządzenie Prezydenta z 14 października 1927 włożyło na gminy wyznaniowe obowiązek troszczenia się o dostarczenie ludności żydowskiej koszernego mięsa nie dla zaspokojenia jej potrzeby fizjologicznej, lecz „dla zapewnienia członkom gminy możności zaspakajania ich potrzeb religijnych" (art. 3).

Powtarzam, że z treści wyroku NTA nie można z całą pewnością wnioskować, że Trybunał uważa w ogóle ubój rytualny za przedsiębiorstwo przemysłowe, niemniej jednak niejasna redakcja tego wyroku spowodowała niepotrzebne zasypywanie sądów sprawami karnymi o prowadzenie tego uboju bez świadectwa przemysłowego.

St. Giżycki

1761.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Rzeźnie rytualne — obowiązek podatkowy[1]).

Ubój rytualny w rzeźni stanowiącej własność gminy miejskiej, za opłatą pobieraną na zasadach ogólnych na rzecz tej gminy, nie może stanowić jakiegokolwiek oddzielnego przemysłu, chociażby usługowego. Przemysłem, przedsiębiorstwem przemysłowym lub handlowym ubój ten mógłby się stać wtedy, gdyby gminy żydowskie prowadziły rzeźnie na koszt własny, były właścicielkami a chociażby dzierżawczyniami rzeźni, ich budynków, urządzeń itd. i wykonywały czynność rzezania w ogóle a chociażby tylko rytualnego w celach zarobkowych.

Wyrok Izby Karnej (s. 1) SN z 14 grudnia 1936 1 K. 858/36.

Kasacja Prokuratora, powołując się na przepis art. 514 lit. a) k. p. k., zarzuca uniewinnienie oskarżonych mimo istnienia w ich czynach

---

[1]) Por. OPA 703/34, gl 702/34, 1760/37.

znamion przestępstwa z art. 178 Ordynacji Podatkowej, jak bowiem wynika z ustaleń przewodu sądowego, oskarżeni, będąc zarządcami wyznaniowej gminy żydowskiej, prowadzili bez świadectwa przemysłowego przedsiębiorstwo — rzeźnię rytualną, zatrudniając w niej 4 pracowników, przepis zaś art. 3 ustawy o podatku przemysłowym nie zwalnia rzeźni rytualnych od obowiązku opłacenia podatku w postaci świadectwa przemysłowego.

Zaskarżony wyrok jest zupełnie słuszny i zgodny z dotychczasową judykaturą SN. Ustawa z 17 kwietnia 1936 o uboju zwierząt gospodarskich w rzeźniach nie tylko nie daje podstaw prawnych do zmiany poglądów SN, lecz przeciwnie umacnia je i jeszcze raz stwierdza, że jeśli chodzi o sam ubój rytualny w celu wytwarzania mięsa koszernego, to czynność ta, przejęta przez wyznaniowe gminy żydowskie na mocy rozporządzenia Ministra Wyzn. Rel. i Ośw. Publ., bynajmniej nie stanowi jakiegokolwiek przedsiębiorstwa na zysk obliczonego. Dostarczenie ludności żydowskiej mięsa koszernego stanowi obowiązek gminy wyznaniowej i powinien on być wykonywany bez względu, czy ubój w tym celu zwierząt da czy nie da jakiegokolwiek dochodu. O „obliczeniu" przeto na zysk, moment czysto przypadkowy, nie może być mowy. Jeśli ubój ten dotychczas dawał czasem duże dochody gminom wyznaniowym żydowskim, to okoliczność ta była przede wszystkim skutkiem stosowania w rzeźniach ogólnych uboju zwierząt gospodarskich sposobem rytualnym, dochodzącym do 100% całego uboju. Natomiast ograniczenia uboju rytualnego, wprowadzone przez ustawę z 17 kwietnia 1936, mogą łatwo pozbawić te gminy w ogóle dochodu od uboju zwierząt, co jednak oczywiście nie spowoduje ani zaprzestania tego uboju, ani zwolni gminy wyznaniowe od obowiązku dostarczania ludności żydowskiej mięsa koszernego. Mówić zatem o uboju zwierząt, dokonywanym w rzeźniach miejskich dla celów konsumcyjnych ludności żydowskiej, jako o szczególnym przemyśle — nie można. Przemysłem, przedsiębiorstwem przemysłowym lub handlowym ubój ten mógłby się stać wtedy, gdyby gminy żydowskie prowadziły rzeźnie na koszt własny, były właścicielkami a chociażby dzierżawczyniami rzeźni, ich budynków, urządzeń itd. i wykonywały czynność rzezania w ogóle a chociażby tylko rytualnego w celach zarobkowych. Ubój zaś rytualny w rzeźni stanowiącej własność gminy miejskiej, za opłatą pobieraną na zasadach ogólnych na rzecz tej gminy, nie może stanowić jakiegokolwiek oddzielnego przemysłu, chociażby usługowego. Każdy przemysł, obłożony podatkiem przemysłowym, jest w zasadzie wolny, samodzielny i jak każde przedsięwzięcie gospodarcze zależny od kalkulacji, koniunktury rynkowej i innych warunków społecznych i ekonomicznych. Tymczasem ubój rytualny nie

może być zaniechany w zależności od uznania zarządu gminy wyznaniowej i będzie nadal prowadzony, chociażby wcale się nie kalkulował pod względem dochodowości. „Usługowość“ dostarczania ludności żydowskiej mięsa koszernego jest bardzo względna i oparta jest nie na kalkulacjach przemysłowych i zarobkach, lecz na przepisie ustawy, na obowiązku, który ze względu na przewidziane w art. 5 ustawy o uboju zwierząt gospodarskich w rzeźniach, może stać się bardzo dla gmin wyznaniowych uciążliwy. Do obłożenia zatem podatkiem przemysłowym rzeczonego uboju, prowadzonego bez utrzymania na koszt własny specjalnych budynków i urządzeń rzeźniczych i bez kalkulacji handlowej, nie ma żadnych podstaw prawnych, gdyż ta czynność nie podpada pod pojęcie jakiegokolwiek przedsiębiorstwa przemysłowego, handlowego lub innego na zysk obliczonego. A przeto nie może być mowy o ściganiu karnym oskarżonych w sprawie niniejszej, którzy byli jedynie członkami zarządu gminy wyznaniowej żydowskiej w Skierniewicach, która utrzymywała w rzeźni, należącej do gminy tego miasta, rzeźników rytualnych w celu dokonywania zarzynania rytualnego dla potrzeb konsumcyjnych miejscowej ludności żydowskiej. Żadnego zaś samoistnego przedsiębiorstwa handlowego, przemysłowego lub innego na zysk obliczonego ani sami, ani w imieniu gminy wyznaniowej nie prowadzili.

Z tych względów SN kasację Prokuratury oddala.

1762.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Łaźnie rytualne — obowiązek podatkowy.

Łaźnia rytualna, dostępna za opłatą nie tylko członkom żydowskiej gminy wyznaniowej, ale także innym osobom trzecim, jest przedsiębiorstwem handlowym w rozumieniu art. 1 lit. a) ustawy o podatku przemysłowym (poz. 110/32 Dz. Ust.) i cz. II lit. A p. XV taryfy do tejże ustawy. (Teza).

Wyrok NTA z 2 października 1936 l. rej. 728/36 i 729/36 w sprawie żydowskiej gminy wyznaniowej w Kołomyi przeciw Komisji Odwoławczej w Stanisławowie w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za lata 1931 i 1932.

Przedmiotem sporu, wytoczonego w trybie kasacyjnym przez Gminę

wyznaniową żydowską w Kołomyi w związku z podatkiem przemysłowym wymierzonym od obrotu z przedsiębiorstwa łaźni rytualnej za lata 1931 i 1932, jest zagadnienie natury prawnej, czy łaźnia taka, utrzymywana przez gminę wyznaniową, podlega obowiązkowi podatkowemu w myśl art. 1 ustawy o podatku przemysłowym.

Skarżąca gmina twierdzi, że łaźnia rytualna nie jest przedsiębiorstwem na zysk obliczonym, lecz prowadzi ją skarżąca we własnym zarządzie i na własny rachunek w wykonaniu obowiązku ustawowego i w sposób ustawą nakazany, za czym brak łaźni, o którą chodzi, ustawowych cech przedmiotu podatkowego w myśl art. 1 ustawy o podatku przemysłowym (poz. 110/32 Dz. Ust.).

Władza pozwana natomiast broni przeciwnego zapatrywania o istnieniu obowiązku podatkowego.

Skarżąca naprowadza następujące argumenty:

1. łaźnia rytualna, przez gminę wyznaniową utrzymywana, nie jest przedsiębiorstwem na zysk obliczonym,
2. na gminie wyznaniowej ciąży ustawowy obowiązek utrzymywania łaźni rytualnej w celu zaspokojenia potrzeb religijnych ludności żydowskiej,
3. łaźnia rytualna obliczona jest wyłącznie dla ludności żydowskiej,
4. gmina wyznaniowa prowadzi łaźnię rytualną we własnym zarządzie i na własny rachunek,
5. łaźnia rytualna, przez gminę wyznaniową utrzymywana, korzysta in eventu ze zwolnienia podatkowego w myśl art. 3 p. 7 ustawy, na równi np. z łaźniami wojskowymi,
6. władza nadzorcza, a mianowicie urząd wojewódzki, widocznie uznała stanowisko gminy co do braku obowiązku podatkowego za uzasadnione, skoro przy rozpatrywaniu przedkładanych jej budżetów nie kwestionowała nieuwzględnienia podatku przemysłowego od łaźni po stronie wydatków,
7. gmina wyznaniowa żydowska ma charakter związku samorządowego w myśl art. 3 p. 3 ustawy, skoro art. 109 konstytucji marcowej (poz. 267/21 Dz. Ust.) przewiduje autonomiczne związki mniejszości o charakterze publiczno-prawnym w obrębie związków samorządu powszechnego, a według art. 113 tejże uznane związki religijne pozostają w posiadaniu „zakładów dla celów wyznaniowych i dobroczynnych".

NTA rozważył te zarzuty z następującym wynikiem:

ad 1. Według art. 1 ustawy o podatku przemysłowym temu po-

datkowi podlegają m. i. wymienione pod lit. a) „handlowe" i „przemysłowe" oraz „inne na zysk obliczone przedsiębiorstwa".

Skarżąca sama przyznaje, że słowa „na zysk obliczone" odnoszą się do tych „innych" przedsiębiorstw, a nie do przedsiębiorstw handlowych i przemysłowych, ponieważ te ostatnie z natury swej są obliczone na zysk. Skarżąca atoli rozwija w dalszym ciągu zapatrywanie, że mogą istnieć przedsiębiorstwa skądinąd przemysłowe, na zysk nie obliczone i że do takich „ustawy o podatku przemysłowym nie można stosować". Do nich zalicza łaźnie rytualne.

Powyższe wnioskowanie jest wynikiem błędnej wykładni prawa.

Ustawa o podatku przemysłowym w art. 1 oczywiście ma na myśli tylko przedsiębiorstwa wykonywane samoistnie i zawodowo, a zatem które wytwarzają, przetwarzają, pośredniczą w obiegu towarowym lub świadczą inne usługi za wynagrodzeniem, czyli pracują na zasadach odpłatności. Przedsiębiorstwa zatem, uznane za przemysł przez prawo przemysłowe, są przedsiębiorstwami bądź to handlowymi bądź to przemysłowymi także w rozumieniu ustawy o podatku przemysłowym, i u nich domniemywa się a priori prowadzenia z zamiarem zysku, jak temu zapatrywaniu NTA już dał dostateczny wyraz np. w wyroku z 8 listopada 1934 l. rej. 8453/33, dotyczącym obowiązku podatkowego rzeźni rytualnej prowadzonej przez żydowską gminę wyznaniową (Zb. wyr. nr 835 S)[1]).

Prawo przemysłowe z 7 czerwca 1927 poz. 468 Dz. Ust. nie wymienia w art. 2, który wylicza przedsiębiorstwa i zajęcia, nie stanowiące przemysłu w rozumieniu tego prawa, ani zakładów kąpielowych w ogóle, ani łaźni w szczególności, zaś w taryfie, stanowiącej załącznik do art. 23 ustawy o podatku przemysłowym, wymieniono w cz. II lit. A, dotyczącej przedsiębiorstw handlowych, wyraźnie „zakłady kąpielowe" pod punktem XV.

Jeżeli zatem zakłady takie świadczą usługi osobom trzecim czyli na zewnątrz odpłatne, w takim wypadku winny być zasadniczo uznane za handlowe zarówno w myśl prawa przemysłowego, jako też prawa podatkowego. Wymóg wyłączności usług odpłatnych oczywiście nie jest konieczny. Obok usług odpłatnych mogą być świadczone także usługi bezpłatne.

Skarżąca gmina też nie przeczy, że pobierała opłaty za usługi łaźni rytualnej i to zarówno od chrześcijan, jako też i od żydów, na co wskazują też wpływy lat 1931 i 1932, a twierdziła i twierdzi jedynie, że sporo żydów, około 200 miesięcznie, korzystało z łaźni bezpłatnie.

Okoliczność zaś, że łaźnię utrzymywała i utrzymuje i w własnym

---

[1]) OPA 1760/37.

zarządzie prowadzi gmina wyznaniowa, sama przez się nie pozbawia łaźni cech przedsiębiorstwa, podlegającego podatkowi przemysłowemu, jeżeli nie zachodzą szczególne wymogi zwolnienia z mocy art. 3. Zasadniczo bowiem wszelkie przedsiębiorstwa przemysłowe i handlowe, bez względu na ich podmiotowy charakter, podatkowi podlegają, nawet przedsiębiorstwa użyteczności publicznej, skoro ustawa je wyraźnie wymienia w art. 3 pod p. 3 jako zwolnione jedynie w wypadku, gdy są prowadzone przez związki samorządowe we własnym zarządzie i na własny rachunek. Inne przeto przedsiębiorstwa użyteczności publicznej podatkowi podlegają.

Jeśli by zatem nawet zgodnie ze skargami uznać łaźnię rytualną in concreto za przedsiębiorstwo użyteczności publicznej, to ta cecha jeszcze nie mogłaby podważyć ustawowego obowiązku podatkowego.

ad 2. Skarżąca gmina twierdzi, że obciąża ją ustawowy obowiązek utrzymywania łaźni rytualnej bez względu na wyniki finansowe i bez względu na wolę gminy i powołuje się w tej mierze na przepisy o organizacji żydowskich gmin wyznaniowych.

Chodzi tu zatem o wykładnię art. 3 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 14 października 1927 poz. 818 Dz. Ust.[1]). Otóż przepis ten stanowi w pierwszym zdaniu, że „żydowska gmina wyznaniowa winna zapewnić członkom gminy możność zaspakajania ich potrzeb religijnych“, a dopiero w rozwinięciu tej zasady ustala w drugim zdaniu sprawy, wchodzące w zakres kompetencji gminy i wymienia kolejno: a) organizowanie i utrzymywanie rabinatu, b) zakładanie i utrzymywanie synagog, domów modlitwy, kąpieli rytualnych i cmentarzy, c) czuwanie nad religijnym wychowaniem młodzieży, d) troszczenie się o zapewnienie ludności żydowskiej koszernego mięsa, e) zarządzanie majątkiem gminnym i fundacjami, na rzecz gminy ustanowionymi, oraz wszelkimi urządzeniami i zakładami do gminy należącymi.

Z powyższego wyliczenia zatem jest widoczne, że nie wszystkie sprawy, wyszczególnione pod literami a) do e), wypełniają pojęcie „potrzeb religijnych“ członków gminy, w szczególności trudno by było uzasadnić zaliczenie spraw wymienionych pod lit. e) do tej właśnie kategorii. Dlatego też nie uchodzi li tylko z uwagi na osnowę pierwszego zdania uznać wszystkie wyliczenia drugiego zdania po prostu za sprawy, wypełniające pojęcie potrzeb religijnych bez względu na to, czy mają one ściślejszy lub też tylko luźniejszy związek z potrzebami religijnymi sensu stricto. Takiej krytycznej analizie tego przepisu dał już NTA wyraz np. w powołanym już wyroku swoim z 8 listopada 1934 l. rej. 8453/33, uzna-

---

[1]) Tekst jednolity poz. 500/28 Dz. Ust.

wszy rzeźnię rytualną za przedsiębiorstwo przemysłowe w rozumieniu art. 1 ustawy o podatku przemysłowym.

Prawny obowiązek zakładania i utrzymywania przedsiębiorstwa określonego rodzaju jeszcze nie wyklucza zarobkowego charakteru takiego przedsiębiorstwa.

I tak np. do zakresu działania gminy miejskiej na obszarze porosyjskim należy według dekretu z 4 lutego 1919 o samorządzie miejskim poz. 140 Dz. Pr. (art. 11) m. i. zakładanie i utrzymywanie urządzeń wodociągowych, kanalizacyjnych oraz służących do zaopatrywania miasta w światło i siłę elektryczną (p. 5) oraz zakładanie i utrzymywanie rzeźni, hal i targowiska (p. 8), a jednak, gdyby ustawa o podatku przemysłowym nie przewidywała w art. 3 wypadków zwolnienia od podatku dla przedsiębiorstw użyteczności publicznej, prowadzonych przez związki samorządowe, to stanowiłyby one przedmiot tego podatku w myśl art. 1 lit. a) ustawy, chociaż w myśl rozporządzeń Prezydenta Rzplitej z 16 marca 1928 poz. 310 i 311 Dz. Ust. zakładanie i utrzymywanie urządzeń wodociągowych i kanalizacyjnych może być obowiązkiem gminy.

ad 3. Twierdzenie, że łaźnia rytualna, utrzymywana przez skarżącą, służy wyłącznie członkom gminy, jest sprzeczne z bezspornym stanem faktycznym, albowiem sama skarżąca przyznała w piśmie do miejscowego urzędu skarbowego z daty 2 października 1935 oraz przyznaje także w skargach, że z usług tej łaźni korzystali także chrześcijanie, a zatem nieczłonkowie gminy i to za odpowiednią opłatą. Okoliczność zaś, że sporo żydów korzystało z łaźni bezpłatnie, nie zmienia zasadniczego charakteru łaźni jako przedsiębiorstwa obliczonego na zaspokojenie potrzeb osób trzecich za wynagrodzeniem, a to tym bardziej, że skarżąca nawet nie twierdziła i nie twierdzi, by żydzi z uwagi na moment religijny za używanie łaźni nie płacili w ogóle. Porównanie działalności w mowie będącej łaźni, z której usług zresztą korzystają nie tylko żydzi, z funkcjami synagogi lub przeznaczeniem cmentarza NTA uznał już w samym założeniu za chybione.

ad 4. Wysunięta przez skarżącą okoliczność prowadzenia łaźni rytualnej przez gminę wyznaniową we własnym zarządzie i na własny rachunek miałaby dla rozstrzygnięcia sporu znaczenie istotne, gdyby w sporze była wykładnia przepisu art. 3 p. 3 ustawy w związku z opodatkowaniem łaźni rytualnej. Przepis ten atoli, jak to NTA już orzekł i uzasadnił w wyroku z 16 grudnia 1931 l. rej. 7071/29 (Zb. wyr. nr 516 S), nie ma zastosowania do gmin wyznaniowych żydowskich.

ad 5. Powoływanie się skarżącej na przepis art. 3 p. 7 ustawy dla uzasadnienia zwolnienia od podatku jest chybione, ponieważ odnosi się on

wyłącznie do wypadków szczególnie określonych, a wśród nich brak wypadku zakładania i utrzymywania łaźni. Skoro według tego przepisu chodzi o zwolnienia podatkowe ściśle określonego rodzaju, to nie jest dopuszczalne rozszerzanie tego przepisu w drodze analogii na wypadki jedynie podobne.

Okoliczność, czy i dlaczego, względnie na zasadzie jakiego przepisu władze podatkowe zwalniają od podatku łaźnie wojskowe, jest obojętna dla zagadnienia obowiązku podatkowego łaźni rytualnej, o ile chodzi o rozstrzygnięcie sporu w trybie kasacyjnym.

ad 6. Powoływanie się na zapatrywanie władzy nadzorczej, zresztą nawet pozytywnie nie wykazane, trafia w próżnię już z tego powodu, że władzą nadzorczą dla gmin wyznaniowych w zakresie gospodarki finansowej nawet nie jest władza podatkowa, lecz władza administracji ogólnej, więc już z tego powodu zapatrywanie władzy nadzorczej na kwestię obowiązku podatkowego łaźni rytualnej nie może wiązać właściwej podatkowej władzy wymiarowej.

ad 7. NTA stał i stoi na stanowisku, że gmina wyznaniowa żydowska nie jest związkiem samorządowym w rozumieniu art. 3 p. 3 ustawy o podatku przemysłowym.

Zapatrywania przeciwnego skarżącej nie podeprze też ani przepis art. 109, ani przepis art. 113 konstytucji marcowej, ustęp 2 art. 109 bowiem dotyczy wprawdzie mniejszości, ale bynajmniej nie wyznaniowych, lecz narodowych, zaś art. 113 w ogóle nie stwarza żadnych szczególnych prawnych pojęć podmiotowych, lecz odnosi się wyłącznie do *działalności* uznanych związków religijnych. Z przepisu tego zatem bynajmniej nie wynika, by gmina wyznaniowa żydowska stanowiła związek samorządowy, o cechach równych, jakie mają terytorialne związki samorządowe.

W myśl powyższych rozważań przeto NTA oddalił skargi jako nieuzasadnione.

1763.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Obroty wewnętrzne. — Obrót między spółkami, z których jedna posiada wszystkie udziały drugiej.

Nie zachodzi obrót wewnętrzny między spółkami, z których każda

posiada odrębną osobowość prawną, choćby wszystkie udziały jednej z nich znajdowały się w posiadaniu drugiej.

Wyrok NTA z 6 marca 1936 l. rej. 1313/34 i 1314/34 w sprawie firmy: „Siegel i Sp.“ Sp. z ogr. odp. w Gdańsku przeciw Wydziałowi Skarbowemu Śląskiego Urzędu Wojewódzkiego w Katowicach w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za lata 1930 i 1931.

...Skarga zwalcza doliczenie do obrotu sumy 61.157,80 zł. Jak wynika z notatki na protokole badania ksiąg handlowych, suma ta przedstawia bilansową wartość towaru, przejętego przez „nową firmę“. Wedle niezaprzeczonego i podtrzymanego przez władzę twierdzenia skargi owa nowa firma powstała w ten sposób, że w miejsce oddziału firmy gdańskiej powstała nowa, samodzielna spółka z ogr. odp. Nie może tedy być wątpliwości, że mamy tu do czynienia z dwiema osobami prawnymi. Na tym właśnie braku tożsamości osoby przedsiębiorcy władza oparła się uznając, że nie zachodzą warunki dla uznania obrotu wewnętrznego. Stanowisko to władzy Trybunał uznał za słuszne. W myśl bowiem ust. 2 art. 5 ustawy o podatku przemysłowym nie uważa się za obrót, podlegający podatkowi, obrotów wewnętrznych, tj. wydania jakiegokolwiek artykułu z jednego oddziału czy też zakładu względnie przedsiębiorstwa do drugiego, należącego do tego samego przedsiębiorcy. Oczywiście więc ustawa ma tu na myśli tożsamość osoby przedsiębiorcy, a skarga ową tożsamość wywodzi jedynie z momentu, że nowa spółka — co w związku z innymi twierdzeniami skargi rozumiane być może jako udziały nowej spółki — należy do tego samego właściciela. Skarżący pomieszał tu najwidoczniej pojęcie osobowości prawnej spółki z posiadaniem udziałów tejże spółki. Gdyby więc nawet uznać, że wszystkie udziały nowej spółki są własnością spółki gdańskiej, to i tak nie zachodziłaby tożsamość osoby przedsiębiorcy. Wprawdzie skarga twierdzi równocześnie, że nowa spółka przejęła aktywa i pasywa dawnej firmy, z czego by mogło wynikać, że dawna firma uległa likwidacji, a przejęcie towaru po stronie nowej spółki przedstawia się jako nabycie, a nie pozbycie towaru, lecz na tych okolicznościach jako samoistnych skarga swego żądania nie opiera twierdząc jedynie, że mają one jakoby dowodzić istnienia obrotu wewnętrznego, co, jak już zaznaczono, nie ma miejsca....

1. Wyrok powyższy należy zestawić z wyrokami NTA z dziedziny podatku dochodowego. Mianowicie:

W wyroku z 5 czerwca 1935 l. rej. 5872/32 w sprawie Polskich Zakładów Przemysłu Cynkowego (OPA 1473/36) NTA stanął na stanowisku, że aczkolwiek spółka akcyjna jako osoba prawna jest formalnie odrębnym podmiotem prawa, jednak inte-

resy tej osoby tak dalece schodzą się z interesami głównego jej akcjonariusza i tak dalece tym osobistym interesom danego akcjonariusza są podporządkowane, że istotna treść stosunku tego może być w danych warunkach uznana za formę zabezpieczenia korzyści z posiadania akcyj, a pobierane od spółki w tych warunkach wynagrodzenia — za formę korzyści, ciągnionych ze stanowiska głównego akcjonariusza, a więc za formę udziału w zyskach spółki. Dalej z tych samych założeń NTA w wyroku z 29 maja 1936 l. rej. 8966/32 w sprawie Sp. Akc. Wyrobów Bawełnianych I. K. Poznańskiego (OPA 1474/36) uznał, że wynagrodzenie, wypłacone przez spółkę akcyjną akcjonariuszom większości za zdeponowanie akcyj w banku celem zabezpieczenia spłaty zobowiązań spółki, nie jest wydatkiem potrącalnym.

Idąc jeszcze dalej należy przeciwstawić wyrok omawiany wyrokowi z 28 lutego 1935 l. rej. 5108/32 w sprawie Czesława Nagórskiego (OPA 1138/35), w którym NTA uznał za niepotrącalne wynagrodzenie wypłacane przez właściciela synom za współpracę w przedsiębiorstwie w procentowym stosunku do zysku, wychodząc z założenia, że tego rodzaju umowy nie są przyjęte i należy je traktować raczej jako darowiznę. NTA dopatrzył się więc tutaj chęci obejścia obowiązku podatkowego (por. glosę moją OPA 1138/35).

Wreszcie dla zobrazowania całokształtu judykatury NTA przypomnieć należy, że w wyrokach z 27 maja 1935 l. rej. 2058/32 w sprawie Tow. Akc. Przemysłu Włóknistego w Częstochowie (OPA 1141/35) i z 2 maja 1935 l. rej. 1511/33 w sprawie Tow. Akc. Huta Bankowa (OPA 1142/35) NTA stanął na stanowisku, że procenty, płacone przez polski oddział zagranicznej spółki akcyjnej na rzecz centrali, mogą być w pewnych warunkach uznane za pozycje potrącalne.

2. Pomimo rozbieżności stanów faktycznych powyższych spraw dotyczyły one jednego i tego samego zagadnienia: kwestii wpływu na wymiar podatku obrotowego i dochodowego transakcji, zawartych pomiędzy podmiotem obowiązku podatkowego (spółką akcyjną względnie przedsiębiorstwem jednoosobowym) a faktycznymi dysponentami podmiotu podatkowego (akcjonariuszami, centralą zagraniczną polskiego oddziału, właścicielem przedsiębiorstwa).

Jak widzimy, NTA stosuje inne zasady w podatku dochodowym niż w podatku przemysłowym: w podatku dochodowym pomija formalną stronę, uważając, że celem ustawy o podatku dochodowym jest opodatkowanie rzeczywiście osiągniętego dochodu, którego przy pomocy umów z samym sobą — o ile stanąć na stanowisku tożsamości spółki akcyjnej z jej głównymi akcjonariuszami — nie wolno ze skutkiem dla wymiaru podatku dochodowego sztucznie zmniejszać.

NTA nie wysunął jednakże odnośnie do podatku dochodowego ogólnej reguły. Tymczasem można byłoby, o ile chodzi o spółkę akcyjną i spółkę z ogr. odp., powołać się na tzw. „klauzulę generalną" (art. 240 § 2 i art. 414 kod. handl.), dającą możność mniejszości spólników zaskarżenia uchwały walnego zgromadzenia powziętej nawet formalnie prawidłowo, jeżeli uchwała ta wbrew dobrym obyczajom kupieckim godzi w interesy spółki lub ma na celu pokrzywdzenie spólnika. Przepis ten, będący podstawą obrony praw mniejszości, ma właśnie na celu uniemożliwienie zmniejszenia zysku spółki drogą specjalnie skonstruowanych umów, zawieranych pomiędzy spółką a jej głównymi spólnikami. Jestem zdania, że przepis powyższy — będący zresztą tylko szczególnym wypadkiem zasady dobrej wiary w obrocie prawnym — może być w drodze analogii stosowany i w postępowaniu podatkowym. Zastępować będzie przynajmniej na pewnym odcinku §§ 4 i 5 niemieckiej ordynacji podatkowej, uniemożliwiające obejście obowiązków podatkowych drogą stosowania niewłaściwych czynności prawnych.

3. Jeżeli chodzi o prawo niemieckie, zagadnienie, o którym mowa, znane jest jako zagadnienie Organgesellschaft (por.: Dr Erich David, Die Organgesellschaft im Reichssteuerrecht, 1933 i Dr Ludwig Schulze, Die Organtheorie im Umsatzsteuerrecht, 1935). Jednakże różnica tekstów ustawodawczych nie pozwala na przenoszenie niemieckiej teorii na polski grunt.

W. J. Szatensztejn

1764.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Obroty wewnętrzne — przedsiębiorstwo, uprawnione do ulgi.

Obroty wewnętrzne winny być wyłączone z podstaw wymiaru przy tym przedsiębiorstwie, przy którym powstały na skutek wydania towaru do innego zakładu tego samego przedsiębiorcy.

Wyrok NTA z 4 grudnia 1936 l. rej. 121/34 w sprawie Joela Platta przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej Okręgowej w Warszawie w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za lata 1927 i 1928.

...Nie jest sporne między stronami, że płatnik posiadał w Łowiczu oddzielny zakład handlowy, w którym sprzedawał wytwory swej olejarni, prowadzonej w Piotrkowie Tryb., i że obrót tego ostatniego przedsiębiorstwa był odrębnie opodatkowany; nie ma też sporu co do tego, że płatnik przy opodatkowaniu zakładu przemysłowego nie zgłosił obrotów wewnętrznych z tytułu przekazania wytworów tego przedsiębiorstwa do własnego zakładu handlowego. Spór toczy się natomiast o to, czy obrót, osiągnięty ze sprzedaży tych wytworów w zakładzie handlowym, podlega zwolnieniu od podatku jako obrót wewnętrzny, z uwagi na to, że przy opodatkowaniu zakładu przemysłowego płatnik obrotu wewnętrznego nie zgłosił.

Władza stoi na stanowisku, że sporny obrót podlega opodatkowaniu w przedsiębiorstwie handlowym jako miejscu wykonywania sprzedaży i że obrotem wewnętrznym, wolnym od podatku, jest tylko obrót olejarni w Piotrkowie w części, dotyczącej przekazania własnych wytworów do sprzedaży w Łowiczu. Strona skarżąca utrzymuje natomiast, że ustawa o podatku przemysłowym zawiera jedynie przepis, iż nie uważa się za obrót podatkowy obrotu, polegającego na przekazaniu jakiegokolwiek artykułu z jednego oddziału do drugiego, należącego do tego samego przedsiębiorstwa, nie określa jednak, w jakim stadium obrót podlega

opodatkowaniu. Innymi słowy, skarga wychodzi z założenia, że płatnik może żądać wyłączenia obrotu wewnętrznego z podstaw wymiaru jednego z dwu wchodzących w rachubę własnych zakładów względnie przedsiębiorstw według swego wyboru.

Pogląd taki nie może się atoli ostać w świetle postanowień art. 5 p. 1 i 5 ustawy. Z przepisów tych wynika, że tak w przedsiębiorstwach handlu towarowego jak i w przedsiębiorstwach przemysłowych, wytwarzających towary z własnych materiałów, za obrót uważa się przychód brutto, uzyskany za towary sprzedane za gotówkę, wymienione lub sprzedane na kredyt. Z zestawienia powyższych przepisów z art. 1 ustawy, według którego przedmiotem opodatkowania są przedsiębiorstwa przemysłowe, handlowe i inne na zysk obliczone, wynika, że każde z powyższego rodzaju przedsiębiorstw stanowi odrębny przedmiot opodatkowania według wysokości osiągniętego przez nie obrotu, co prowadzi do wniosku, że obrót podlega opodatkowaniu przy tym przedsiębiorstwie, które dokonało transakcji, uzasadniających powstanie obrotu. Jeśli więc w myśl art. 5 ust. 2 ustawy obrót wewnętrzny, tj. wydanie jakiegokolwiek artykułu z jednego oddziału, zakładu względnie przedsiębiorstwa do drugiego nie podlega opodatkowaniu, to konsekwentnie do wywiedzionej wyżej zasady obroty te winny być wyłączone z podstaw wymiaru przy tym przedsiębiorstwie, przy którym powstały na skutek wydania towaru do innego zakładu tego samego przedsiębiorcy, skoro ustawa nie zawiera przepisu, zapewniającego płatnikowi prawo wyboru w tym względzie. Stąd wynika, że płatnik, który nie zgłosił obrotu wewnętrznego przy opodatkowaniu tego przedsiębiorstwa, przy którym obrót ten powstał, nie może żądać wyłączenia tego obrotu z podstaw wymiaru przy innym swym przedsiębiorstwie względnie zakładzie.

Co się tyczy podniesionego w związku z powyższym zarzutu podwójnego opodatkowania tego samego obrotu, to jest on również nieuzasadniony.

Podwójne opodatkowanie ma miejsce wtedy, gdy podatnik zostanie ponownie obciążony tym samym podatkiem od tego samego przedmiotu podatkowego[1]). W konkretnym przypadku przedmiotem opodatkowania są dwa różne przedsiębiorstwa tego samego podatnika, mianowicie olejarnia i drobna sprzedaż oleju i makuchów, zatem już z tego względu zarzut podwójnego opodatkowania jest chybiony. Okoliczność zaś, że płatnik przy opodatkowaniu przedsiębiorstwa przemysłowego zaniechał wykazania obrotu wewnętrznego, polegającego na przekazaniu wytworów tego przedsiębiorstwa do przedsiębiorstwa handlowego, wskutek czego obrót ten

---

[1]) Por. OPA 285/33.

przy przedsiębiorstwie przemysłowym nie został zwolniony od podatku, nie uzasadnia sama przez się zarzutu podwójnego opodatkowania....

1765.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Wznowienie przedsiębiorstwa w ciągu roku podatkowego po zwrocie urzędowi skarbowemu świadectwa przemysłowego.

Ustawa o podatku przemysłowym nie przewiduje utraty ważności świadectwa przemysłowego przez jego zwrot urzędowi skarbowemu i zaprzestanie prowadzenia przemysłu w ciągu roku podatkowego, za czym wznowienie tego samego przedsiębiorstwa w ciągu oznaczonego roku podatkowego, mimo zwrotu świadectwa przemysłowego, nie wymaga wykupienia nowego świadectwa.

Wyrok Izby Karnej (s. 3) SN z 18 grudnia 1936 3 K. 1726/36.

Kasacja Prokuratora zarzuca obrazę art. 98 ustawy o podatku przemysłowym[1]) przez bezzasadne uznanie, iż zarzucone działanie nie wykazuje znamion przestępstwa, oskarżona bowiem wykupione przez siebie świadectwo przemysłowe w związku z zaprzestaniem przemysłu zwróciła właściwemu Urzędowi Skarbowemu, a następnie w ciągu oznaczonego roku podatkowego na nowo prowadzenie tego samego przedsiębiorstwa rozpoczęła, wobec tego to wznowione przedsiębiorstwo winno być uznane za nowe i za prowadzone bez świadectwa przemysłowego, jako że oskarżona uprzednio wykupione zwróciła urzędowi a nowego nie wykupiła.

Kasacja jest całkowicie bezzasadna, jako nie oparta na żadnym przepisie ustawowym. Ustawa bowiem nie przewiduje utraty ważności świadectwa przemysłowego przez jego zwrot urzędowi i zaprzestanie prowadzenia przemysłu w ciągu roku podatkowego. W tym stanie rzeczy Sąd nader trafnie uznał, iż oskarżona nie miała obowiązku wykupywania nowego świadectwa przemysłowego i że jej czyn nie wykazuje znamion zarzuconego przestępstwa.

Z tych przyczyn SN kasację oddalił.

---

[1]) Por. obecnie art. 178 O. P. (poz. 134/36 Dz. Ust.).

1766.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Księgi handlowe: Księgowanie towaru po stronie komisanta; bilans i inwentarz przy założeniu przedsiębiorstwa.

1. Towar, otrzymany do komisowej sprzedaży, nie może być wpisany do księgi inwentarzowej komisanta.

2. Nie ma obowiązku sporządzania bilansu, jak również inwentarza przy założeniu przedsiębiorstwa, jeżeli jego majątek składa się tylko z gotówki.

Wyrok NTA z 19 grudnia 1936 l. rej. 9959/34 w sprawie Henryka Bauera przeciw Komisji Odwoławczej w Katowicach w przedmiocie wymiaru podatku przemysłowego za r. 1932.

...Jak to wynika z motywów zaskarżonej uchwały, księgi handlowe skarżącego uznane zostały za nieprawidłowe z powodu braku bilansu otwarcia i inwentarza.

Co się tyczy powyższego powodu dyskwalifikacji ksiąg handlowych, skarżący w odwołaniu wyraźnie podniósł, iż w chwili rozpoczęcia przedsiębiorstwa nie wniósł żadnego kapitału, a więc z powodu braku majątku w dniu 5 stycznia 1932 nie sporządzono w przedsiębiorstwie bilansu otwarcia.

Pozwana władza załatwiając odwołanie pominęła powyższy zarzut, który był istotny dla oceny prawidłowości ksiąg, i dopiero w odpowiedzi na skargę wysuwa te powody, dla których pominęła zarzuty odwołania. Otóż co się tyczy stanowiska władzy w odpowiedzi na skargę, to NTA powołuje się na swój wyrok z 27 kwietnia 1936 l. rej. 2270/34[1]), wydany w sprawie firmy Mieczysław Jakubowicz i Markus Kenigheit, w którym to wyroku przesądzone zostały w sensie dla władzy negatywnym dwie kwestie prawne, istotne dla rozpoznawanej sprawy.

W szczególności w wyroku powyższym, na którego motywy NTA powołuje się w myśl postanowień swego regulaminu, NTA orzekł i uzasadnił, iż:

a) nie ma obowiązku sporządzania bilansu, jak również inwentarza przy założeniu przedsiębiorstwa, jeżeli jego majątek składa się tylko z gotówki;

---

[1]) OPA 1522/36.

b) towar, otrzymany do komisowej sprzedaży, nie może być wpisany do księgi inwentarzowej komisanta.

Gdy zatem pozwana władza rozpatrując zarzuty odwołania pominęła twierdzenia, istotne dla uznania ksiąg za nieprawidłowe, wychodząc z odmiennych, a więc mylnych przesłanek prawnych, to NTA dopatrzył się w tym wadliwości postępowania, połączonej ze szkodą dla skarżącego, i dlatego na zasadzie art. 84 rozporządzenia o NTA (poz. 806/32 Dz. Ust.) uchylił zaskarżone orzeczenie.

O ile słuszne jest zapatrywanie co do braku potrzeby i obowiązku sporządzania inwentarza i bilansu otwarcia przy założeniu przedsiębiorstwa komisowego w tym przypadku, gdy w dyspozycji komisanta pozostaje tylko gotówka jako jedyny składnik kapitału, o tyle budzi wątpliwość postawiona w wyroku zasada niewpisywania do księgi inwentarzowej komisanta otrzymanych przez niego towarów.

Inwentarz w swoim rozwoju genetycznym, występując od najdawniejszych czasów jako księga obejmująca całkowity majątek właściciela, zmienił się z czasem w księgę handlową, w której ujawnia się pełny majątek zarobkowy kupca.

Na tej też praktyce ufundowane jest zaufanie komitenta do komisanta, któremu powierza swoje towary z obowiązkiem utrzymywania ich i sprzedaży z zachowaniem należytej staranności, przy czym — celem zabezpieczenia mienia i praw komitenta (lub komitentów) — komisant obowiązany jest przedsięwziąć wszelkie kroki, jakie by podjął jako staranny kupiec w odniesieniu do własnego majątku.

Z wyłuszczonych względów jest rzeczą nie do pomyślenia, aby komisant nie zorganizował odpowiedniej kontroli rachunkowej, obejmującej powierzone mu z tytułu stosunku komisowego towary. Leży to bowiem w interesie jego jak i komitenta.

To też nauka księgowości ustaliła w tej kwestii zasadę wyraźną i kategoryczną. Rozluźnienie reguły przypisać należy trudnościom ujęcia ilości lub wartości niektórych artykułów, jak np. towarów drobiazgowych. Trudności te jednak nie uchylają obowiązku prowadzenia kontroli i nie uzasadniają wyłączenia tego rodzaju towarów z niektórych ksiąg komisanta ani zupełnego zaniechania przez niego księgowań.

Obojętną jest rzeczą, czy towary komisowe wprowadzone zostaną do ksiąg w wysokości rzeczywistej czy symbolicznej oraz czy wprowadzone zostaną w części bilansu (inwentarza) przeznaczonej na składniki majątku własnego czy poniżej linii zamknięcia bilansu; chodzi o to, aby istnienie tych towarów w posiadaniu komisanta zostało odpowiednio zaznaczone w jego księgach zgodnie z praktyką handlową i istniejącymi w tej mierze zasadami księgowości. Na tym stanowisku stoi również okólnik Ministerstwa Skarbu z 5 października 1936 L. D. V. 8709/1/36 (Dz. urz. Min. Sk. 1936 nr 28 poz. 838) w sprawie księgowości komisantów, wydany po zasięgnięciu opinii samorządu gospodarczego.

T. Kotowicz

1767.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Spółdzielnie: Prowadzenie obok handlu towarowego handlu komisowego — świadectwo przemysłowe.

Zakłady handlowe, należące do spółdzielni, prowadzące obok handlu towarowego na własny rachunek także handel komisowy, nie mają prawa do ulgi, przewidzianej w cz. II lit. A rozdz. I kat. III p. 2 taryfy.

Wyrok NTA z 4 grudnia 1936 l. rej. 6530/33 w sprawie firmy: Związek Spółdzielni Spożywców Rzeczypospolitej Polskiej, Spółdzielnia z odp. udz. w Warszawie przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej Grodzkiej w Warszawie w przedmiocie świadectwa przemysłowego za lata 1929 i 1930.

...Nie jest sporne, iż skarżący Związek obok handlu towarowego prowadził też handel komisowy, utrzymując oddziały prowincjonalne, gdyż skarga nie podtrzymuje już odnośnego zarzutu odwołania. Na podstawie powyższego stanu faktycznego władza pozwana uznała, że skarżący Związek winien dla tego przedsiębiorstwa wykupić świadectwo przemysłowe I kat. rozdz. VI, strona skarżąca stoi zaś na stanowisku, że wystarcza wykupienie świadectwa III kat. handl.

Według postanowień, zawartych w rozdz. I cz. II lit. A taryfy, do kat. III zaliczone są zakłady handlu towarowego, należące do spółdzielni, bez względu na rodzaj prowadzonego handlu.

Skarga zwalcza zaskarżone orzeczenie, wywodząc, że gdyby uznać stanowisko władzy za uzasadnione, to żadna niemal spółdzielnia nie mogłaby korzystać z ulgi, specjalnie dla spółdzielni wprowadzonej, gdyż jest rzeczą niemożliwą, by spółdzielnie, a zwłaszcza spółdzielnie spożywców, prowadziły handel towarowy jedynie i wyłącznie na własny rachunek.

Tak ujęty zarzut musi jednak upaść wobec wyraźnego brzmienia przytoczonego wyżej przepisu, przewidującego III kategorię świadectwa, ale tylko dla prowadzonego przez spółdzielnię handlu towarowego. Skoro zaś według postanowień, zawartych w rozdz. VI cz. II lit. A taryfy, przedsiębiorstwa komisowe, utrzymujące oddziały, podpadają pod kategorię I świadectw przemysłowych, to wobec braku przepisu, przyznającego jakiekolwiek ulgi w kategorii świadectw przemysłowych dla tego rodzaju przedsiębiorstw, prowadzonych przez spółdzielnie, ulgi przewidziane dla zakładów handlu towarowego nie mogą być rozciągnięte na przedsiębiorstwa handlu komisowego.

Zaznaczyć należy, że ustawa obowiązku nabycia świadectwa przemysłowego dla przedsiębiorstwa komisowego nie uzależnia od ilości czynności komisowych, twierdzenie zatem skargi, że w konkretnym przypadku ulga, przysługująca dla handlu towarowego, powinna być przyznana Związkowi z uwagi na okoliczność, że obrót jego z handlu komisowego stanowił tylko nieznaczny ułamek ogólnego obrotu i że prowadzenie handlu komisowego w nieznacznym stosunkowo rozmiarze nie może pozbawić go ulgi, należnej z tytułu prowadzenia handlu towarowego, jest chybione....

Orzeczenie NTA opiera się na dosłownej interpretacji ustawy o podatku przemysłowym. Bierze za punkt wyjścia okoliczność, że wspomniana ustawa przewiduje dla przedsiębiorstw komisowych, mających oddziały, obowiązek wykupienia świadectwa I kategorii. Ponieważ skarżąca spółdzielnia trudniła się handlem komisowym, NTA podzielił zdanie władz skarbowych, które nie przyznały w tym przypadku ulgi, przysługującej spółdzielniom w postaci prawa wykupywania świadectwa przemysłowego kategorii III.

Strona skarżąca powołała się na to, że takie stanowisko władz skarbowych uniemożliwiłoby spółdzielniom korzystanie z przyznanej im ulgi, „gdyż jest rzeczą niemożliwą, by spółdzielnie, a zwłaszcza spółdzielnie spożywców, prowadziły handel towarowy jedynie i wyłącznie na własny rachunek". Można przypuścić, że ustawodawca, skłonny do przyznawania spółdzielniom ulg w bardzo szerokim zakresie, nie przewidział przypadku, kiedy spółdzielnia równocześnie prowadzi handel towarowy i interes komisowy. Byłby skłonny raczej przyznać prawo do wykupienia świadectwa niższej kategorii, o ile przeważa w obrotach spółdzielni handel towarowy na własny rachunek, a interes komisowy ma uboczne znaczenie. Bardzo często bowiem ustawodawstwo nie stosuje kryteriów bezwzględnych, lecz bierze pod uwagę raczej stopień zaangażowania się w danym rodzaju handlu czy w ogóle działalności gospodarczej. Tak np. w rozdz. I cz. II lit. A załącznika do art. 23 ustawy o podatku przemysłowym określa handel hurtowy jako „zbyt wszelkiego rodzaju towarów przeważnie w większych ilościach (partiami), głównie kupcom i przemysłowcom". Podobnie, o ile chodzi o ulgi, przyznane spółdzielniom, oparte na kryterium, w jakim stopniu te spółdzielnie działają wśród niečzłonków, judykatura NTA oparła się ostatecznie na zasadzie, że, by korzystać z ulgi, spółdzielnia musi wykonywać podstawową działalność z członkami w procencie wyższym niż 50. (Por. glosę p. Franciszka Szafrana OPA 1612/36).

Na obronę stanowiska, zajętego przez stronę skarżącą, możnaby jeszcze powołać się na okólnik Ministerstwa Skarbu z 10 kwietnia 1928 L. D. V. 4008/1, który wyjaśnia: „Zakłady handlu towarowego, należące do spółdzielni, mogą być zawsze prowadzone na podstawie świadectwa III kat., a więc nie tylko wówczas, gdy prowadzi się w nich handel hurtowy lub detaliczny, lecz także gdy posiadają inne znamiona uzasadniające wykupno kategorii wyższej niż III (np. sprzedaż towarów produkcji wytworniejszej, większa ilość pracowników, posiadanie więcej niż 2 składów itd.)." Otóż możnaby rozumować, że jeżeli spółdzielnia trudni się głównie handlem towarowym, to wówczas nie przestaje być „zakładem handlu towarowego", choćby ubocznie uprawiała komis, i dlatego też ten fakt, zgodnie z duchem cyt. okólnika, nie pozbawia jej prawa wykupywania świadectwa III kategorii.

Ale byłaby to interpretacja rozszerzająca; formalnie, jak stwierdziliśmy, orzeczenie NTA jest słuszne. że niejednokrotnie w innych przypadkach stosowano taką

rozszerzającą interpretację, o tym poucza cyt. glosa p. Szafrana a także glosa tegoż OPA 1597/36. Z pracowicie i systematycznie zebranego w tych glosach materiału wynika, że sprawa ulg dla spółdzielni jest zagadnieniem bardzo skomplikowanym, nasuwającym w praktyce różne trudności. Możemy też skorzystać z tego, że stan faktyczny tego zagadnienia został tak wszechstronnie wyjaśniony, by omówić de lege ferenda sprawę ulg podatkowych dla spółdzielni.

Sprawy tej nie podobna wyświetlić bez naszkicowania szerszego tła: sprawy ulg podatkowych w ogólności. Ulgi te, wyrażające się bądź w przyznawaniu niższych stawek podatkowych, bądź też („ulgi" w szerszym znaczeniu wyrazu) w zupełnym uwolnieniu od podatku względnie opłaty, można podzielić na dwie grupy. Po pierwsze, te ulgi będą konsekwencją zasady sprawiedliwości podatkowej, zasady ogólnej, która każe lżej traktować jednostki, ekonomicznie słabsze, rozporządzające niższym dochodem. A po drugie, te ulgi są wyrazem polityki ekonomicznej państwa, które chce specjalnie poprzeć niektóre gałęzie wytwórczości i obrotu ze względów pozafiskalnych.

W pierwszym przypadku ulgi podatkowe urzeczywistniają ten sam cel co degresja w podatkach bezpośrednich, względnie zasada minimum wolnego od podatku, nie zupełnie słusznie zwana zasadą minimum egzystencji. Analogicznie stosuje się tzw. prawo ubogich w wymiarze sprawiedliwości. Ulgę uzasadnia sam fakt, że ktoś ma mniejsze dochody, że znajduje się na najniższych stopniach piramidy rozdziału dochodu społecznego. W drugim przypadku nie rozstrzyga położenie ekonomiczne opodatkowanego, lecz rodzaj jego działalności gospodarczej, której państwo z tych lub innych powodów przyznaje specjalne przywileje. Wchodzą tu w grę najrozmaitsze cele: np. ułatwienie reformy rolnej (ulgi przy parcelacji), pobudzenie ruchu budowlanego, pobudzenie inwestycji produkcyjnych, np. w wiertnictwie naftowym; dalej chodzi tu o cele wojskowe, np. o powstawanie przemysłu fabrycznego w okręgach strategicznie bezpiecznych, o cele polityki morskiej itd.

Ulgi, przyznawane spółdzielniom, zaliczyć trzeba raczej do drugiej grupy. Możnaby co prawda twierdzić, że spółdzielnie skupiają ludzi ekonomicznie słabszych, ale to nie jest bezwzględną regułą. Spółdzielnie wytwórcze stają się nieraz formacjami kapitalistycznymi. Ze spółdzielni kredytowych korzystają jednostki, znajdujące się w bardzo rozmaitym położeniu ekonomicznym. Spółdzielczością budowlaną posługują się ludzie, których pozycja materialna jest często lepsza od przeciętnej, którzy mają za co budować domy. A nawet jeżeli weźmiemy pod uwagę spółdzielczość spożywczą, to członkowie spółdzielni, prowadzącej sklep spożywczy, choćby to byli robotnicy fabryczni, nie muszą być gorzej sytuowani niż drobny sklepikarz czy kramarz, z którym spółdzielnia współzawodniczy, korzystając z różnych ulg podatkowych. Państwo, przyznając ulgi spółdzielniom, chce poprzeć rozwój specjalnej formy organizacji produkcji względnie zbytu, w szczególności dać uprzywilejowanie handlowi spółdzielczemu kosztem handlu indywidualnego. Wyrażają się w tym bodaj że nawet tendencje do przeobrażania ustroju społecznego w określonym kierunku.

Praktyczna różnica między ulgami z tytułu ogólnego (sprawiedliwości podatkowej) a ulgami specjalnymi w tym się wyraża, że pierwsze z natury rzeczy mają charakter stały, są bowiem zastosowaniem trwałych zasad systemu podatkowego, a drugie mają względnie powinny mieć charakter czasowy. Te bowiem służą celom protekcjonizmu wychowawczego. Ta lub inna forma organizacji gospodarczej zasługuje na szczególne poparcie, trzeba jej pomóc, by mogła stanąć na własnych nogach; gdy dojrzeje, gdy się utrwali, wtedy ta pomoc staje się zbyteczna. Do tego celu służą m. i.

i ulgi podatkowe. Jeżeli więc np. chce się pobudzić ruch inwestycyjny, określa się termin, do którego inwestycje w danej gałęzi produkcji czy w danym środowisku przemysłowym będą uwolnione od podatku. Podobnie jest z ulgami budowlanymi, które mają określony termin końcowy.

A tymczasem ustawodawstwo, przyznając spółdzielniom ulgi w różnych dziedzinach opodatkowania, nie traktuje ich jako czegoś przejściowego, co ma zniknąć, gdy swój cel osiągnie. Widzi się w nich stałą instytucję. Otóż warto się nad tym zastanowić, jakie konsekwencje pociągnie za sobą ten system.

Jeżeli przyznaje się ulgi podatkowe spółdzielniom, to celem ich jest upowszechnienie tej formy organizacji gospodarczej. Wytwórczość zorganizowana w spółdzielnie, a specjalnie handel spółdzielczy ma na tej drodze osiągnąć przewagę nad wytwórczością i handlem indywidualnym, ma ten handel zastąpić. Państwo za pomocą ulg podatkowych oddziaływa w określonym kierunku na ewolucję gospodarstwa społecznego. Nie chcemy tu wchodzić w rozstrzyganie pytania, jakie zalety ma ruch spółdzielczy, wypowiadać tego lub innego poglądu o tym ruchu. Ale właśnie pewne wątpliwości co do przyznawania ulg podatkowych można podnieść, wychodząc z zasad ruchu spółdzielczego.

U jego genezy tkwi założenie, że ten ruch opiera się na samopomocy, na poczuciu wspólnego interesu stowarzyszonych, którzy domagają się swobody organizacji, ale nie chcą uzyskiwać żadnej pomocy od państwa. Najwybitniejsi teoretycy ruchu spółdzielczego byli zawsze przeciwni sztucznemu popieraniu go przez państwo, uzyskiwaniu jakichkolwiek przywilejów, specjalnych koncesji czy subwencji. Twórcy spółdzielczości obawiali się interwencji państwa. Byli zdania, że dzięki siłom moralnym, które tkwią w ruchu spółdzielczym, ten ruch potrafi opanować wymianę, zastąpić handel, oparty na indywidualnym zysku. Spółdzielczość zawsze odwoływała się do indywidualnej energii i ducha solidarności, nie wyciągała rąk po pomoc państwową.

A czym są ulgi podatkowe? To po prostu subwencja państwa. Subwencja w pośredniej postaci, ale subwencja wyraźna, której wysokość można nawet ściśle obliczyć. Wyobraźmy sobie, że władze podatkowe wymierzają wszystkim podatek na podstawie tych samych stawek, ale że potem pewnym kategoriom opodatkowanych ten podatek zwracają, albo wypłacają subwencję w wysokości wymierzonego podatku. W praktyce wyjdzie na to samo, ale ze względów technicznych lepiej jest wprost przyznać uwolnienie od podatku, by oszczędzić na niepotrzebnej procedurze wymiaru i poboru. Im więcej jest tych ulg, im ich zasięg jest szerszy i głębszy, tym większa jest ofiara państwa. A że państwo proporcjonalnie do przyznawania tych ulg nie zmniejsza swych zadań i bezpośrednich wydatków, wytwarza się ta sytuacja, że im większe są ulgi po jednej stronie, tym silniejszy jest nacisk fiskalny na tych, którym ulg nie przyznano. Polityka ulg prowadzi automatycznie do wzrostu stawek podatkowych.

Ulgi specjalne, które nie mają charakteru zniżki opodatkowania z tytułu ogólnej sprawiedliwości podatkowej, — muszą mieć z natury rzeczy ciasny zakres zastosowania. Mogą dotyczyć poszczególnych rodzajów wytwórczości względnie poszczególnych środowisk gospodarczych. Skarb wtedy z takimi ulgami może się pogodzić, gdy są czymś wyjątkowym, a nie zaważą wiele na ogólnych wynikach podatkowych. Ale naturalne ambicje ruchu spółdzielczego nie zamykają się w ciasnym kole, lecz obejmują całą niemal produkcję i wymianę. Ruch spółdzielczy chce przeobrazić ustrój społeczny. Zależnie od tego, w jakim stopniu swój cel osiąga, rozmaite są konsekwencje przyznania mu ulg podatkowych.

Nie miałby większego praktycznego znaczenia przypadek stosunkowo rzadkiego

stosowania ulg podatkowych dla spółdzielczości z tego powodu, że jest mało stowarzyszeń spółdzielczych, odpowiadających wymaganiom ustawy. Ulgi te nie zaważyłyby wiele na ogólnym wyniku skarbowym, możnaby nie poświęcać im większej uwagi — „minima non curat praetor". Jeżeli się jednak przypuszcza, że spółdzielczość będzie się rozrastała, że w szczególności handel spółdzielczy będzie stopniowo wypierał handel indywidualny, to wtedy interesy skarbu byłyby poważnie zagrożone przy utrzymaniu ulg podatkowych. Ostatecznym celem podatku jest dostarczyć dochodów na pokrycie wydatków państwa, a nie oddziaływać na zmianę struktury społecznej. Skarb nie może zrezygnować z opodatkowania jakiejkolwiek ważnej dziedziny wytwórczości lub wymiany, zwłaszcza dzisiaj, gdy zadania państwa są tak rozległe. Gdyby więc ilość spółdzielni wciąż wzrastała i ogarniały one coraz to nowe dziedziny życia, byłoby konieczne przystąpić do ich opodatkowania. Skarb nie może pogodzić się z wysychaniem swych źródeł podatkowych.

Zwolennicy spółdzielczości, w obronie ich podatkowych przywilejów, powołują się na to, że ta spółdzielczość reprezentuje ogólne, a nie indywidualne interesy; że nie dąży do zysków kapitalistycznych, działając między swymi członkami, że gromadzi kapitały, które mają, w ostatniej instancji, społeczne przeznaczenie. Nie poddajemy w wątpliwość celów spółdzielczości, jej ideologii, lecz zapytujemy się, czy państwo, nakładając podatki, nie występuje właśnie w imię bardzo wysokiego publicznego interesu? Przecież te podatki idą na cele, których nie można postawić niżej od celów spółdzielczości. Ustawodawstwo wielu państw nie uwalnia np. od podatku od spadków i darowizn zapisów na cele dobroczynne, religijne, humanitarne czy naukowe, wychodząc z założenia, że cały obrót gospodarczy powinien być obciążony na cele przez nie reprezentowane. Nie ma powodu, by w tej zasadzie stwarzać wyłomy, które utrudniają zrównoważenie budżetu i podkopują jednolity system podatkowy. Polityka fiskalna czasów najnowszych szczyci się przestrzeganiem zasady powszechności podatkowej. Nie ma istotnej racji, by w miejsce dawnych przywilejów stwarzać nowe przywileje.

A bodaj czy te „ulgi podatkowe" wychodzą na dobre samemu nawet ruchowi spółdzielczemu. Jego siła i przyszłość zależy od tego, by pod jego formą nie występowały różne związki, które są spółdzielczymi tylko z imienia. Zdarzało się nieraz, że różne spółki, mające na oku czysto prywatno-gospodarcze interesy, organizowały się jako spółdzielnie, by korzystać z ulg, przyznanych spółdzielniom, zwłaszcza z ulg podatkowych. Wszelkie takie ulgi stwarzają możliwości nadużyć, a w każdym razie omijania prawa. Np. często ktoś zostaje członkiem spółdzielni kredytowej po to tylko, by zaciągnąć pożyczkę; swój udział, który musi wpłacić, traktuje jako dodatkowe obciążenie procentu. W dawnej Galicji pod formą spółek typu Schulzego z Delitzsch zajmowano się uprawianiem zwyczajnej lichwy. Nadużywaniu formy spółdzielczości nie zdołają zapobiec związki rewizyjne ani też nadzór państwowych organów. Trudno też uzależnić przyznanie ulgi podatkowej od mniej lub więcej swobodnej oceny władz skarbowych w każdym poszczególnym przypadku; byłoby to źródłem wielu sporów i procesów.

Z tych powodów należałoby, przeprowadzając reformę ustawodawstwa podatkowego, dążyć do ograniczenia ulg podatkowych. Niewątpliwie pewne ulgi można utrzymać w tych razach, gdy ze względu na rodzaj spółdzielni, jej obroty i charakter, ulgę można uzasadnić względami ogólnymi na sprawiedliwość podatkową. Jednak należałoby tu zastosować niższe stawki, a nie zupełne uwolnienie od podatku. Ostatecznie, gdy chodzi o spółdzielnie specjalnego typu, gdy z innych jeszcze powodów chce się

poprzeć działalność gospodarczą pewnego rodzaju, również te ulgi miałyby uzasadnienie. Ale nie można tracić z oczu względów skarbowych, zapominać o zasadzie, że podatki powinni wszyscy płacić.

Reforma ustawodawstwa podatkowego w tym kierunku odpowiada postulatowi uproszczenia systemu podatkowego, który bardzo często jest wysuwany. Nasz system charakteryzuje się z jednej strony wysokimi, nieraz zbyt wysokimi stawkami, a z drugiej wielką obfitością i różnorodnością ulg podatkowych. Uwaga ta nie dotyczy oczywiście samej tylko spółdzielczości. Działanie społeczno-gospodarcze ulg podatkowych w wielu przypadkach jest dość wątpliwe; a natomiast pod względem fiskalnym skarb na nich cierpi; najpierw dlatego, że te ulgi oznaczają bezpośredni ubytek wpływów fiskalnych, a po wtóre dlatego, że podrywa się zdolność płatniczą tych, którzy z ulg nie korzystają. Jeżeli się przyjmie zasadę: niższe stawki a mniej ulg podatkowych, wyjdzie na tym dobrze zarówno skarb, jak i gospodarstwo społeczne.

Roman Rybarski

1768.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

Prowadzenie przedsiębiorstwa bez świadectwa przemysłowego jako przestępstwo trwałe. — Posiadanie zamiast świadectwa przemysłowego karty rejestracyjnej. — Zbyt towarów „przeważnie w większych ilościach (partiami)" jako znamię handlu hurtowego[1]).

1. Przestępstwo z art. 181 Ordynacji Podatkowej jest przestępstwem trwałym i kończy się z upływem roku gospodarczego.

2. Prowadzenie przedsiębiorstwa za kartą rejestracyjną nie może być uważane za równoznaczne z prowadzeniem go za niewłaściwym świadectwem przemysłowym.

3. Wymóg ustawy o podatku przemysłowym (cz. II lit. A rozdz. I kat. I taryfy) „przeważnie w większych ilościach (partiami)" ma na względzie ilość poszczególnych transakcji a nie sumę, na jaką opiewają, ile że ta właśnie ilość transakcji i ich częstotliwość decyduje o rozmiarach przedsiębiorstwa handlu hurtowego.

Wyrok Izby Karnej (s. 3) SN z 2 listopada 1936 3 K. 1425/36.

... Stosownie do art. 7 ustawy z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym (poz. 716/34 Dz. Ust.) obowiązek nabycia świadectwa przemysłowego powstaje przed rozpoczęciem roku kalendarzowego, przy czym świa-

---

[1]) Por. OPA 1769/37.

dectwo powinno być wykupione na cały rok następny i dopiero w razie zmian, uzasadniających zaliczenie przedsiębiorstwa do wyższej kategorii, należy w myśl art. 31 dopłacić różnicę ceny między świadectwem nabytym i świadectwem właściwym.

Przestępstwo z art. 178 Ordynacji Podatkowej, polegające na prowadzeniu przedsiębiorstwa bez świadectwa przemysłowego lub bez właściwego świadectwa, jest przestępstwem trwałym (podobnie jak np. uchylanie się od obowiązku służby wojskowej) i kończy się z upływem danego roku gospodarczego (Zb. orz. 161/30). To też w każdym momencie po 1 stycznia danego roku kalendarzowego przejawia się przestępna działalność, o ile na prowadzenie przedsiębiorstwa nie wykupiono świadectwa przemysłowego lub też o ile rozmiary przedsiębiorstwa nie odpowiadają wykupionemu świadectwu. Stanowisko zaskarżonego wyroku byłoby trafne, gdyby czyn przestępny z art. 178 O. P. stawał się dokonany dopiero po upływie danego roku gospodarczego, w takim bowiem wypadku należałoby uwzględnić wszelkie zmiany, które by w sumie dały obraz przedsiębiorstwa.

Wobec powyższego Sąd, nie oglądając się na charakter transakcji, załatwionych po dniu 24 października 1935 jako dacie wydania orzeczenia karnego, powinien był rozważyć, czy w okresie objętym oskarżeniem działalność oskarżonego nie zawierała cech przestępnych.

Mylny jest również pogląd Sądu, jakoby prowadzenie przedsiębiorstwa za kartą rejestracyjną było równoznaczne z prowadzeniem go za niewłaściwym świadectwem przemysłowym. Ustawa z 15 lipca 1925 o podatku przemysłowym nie daje żadnych podstaw do takiej wykładni.

W szczególności wiążący się z nią przepis art. 178 O. P. (poz. 134/36 Dz. Ust.) jako przepis skarbowy i karny musi być ściśle wykładany i stosowanie analogii a tym więcej interpretacji rozszerzającej jest niedopuszczalne. Świadectwa przemysłowe dotyczą przedsiębiorstw a karty rejestracyjne — składów (Zb. orz. 324/36).

Pomijając, że Sąd najzupełniej dowolnie przyjął sprzedaż 25 m sukna za partię towarów w rozumieniu cz. II lit. A rozdz. I kat. I taryfy, przede wszystkim zauważyć należy, że Sąd mylnie przyjmuje, jakoby o przeważającym charakterze transakcji hurtowych czy detalicznych decydowała kwota, dotycząca tych transakcji. Wymóg ustawy „przeważnie w większych ilościach (partiami)" ma na względzie ilość poszczególnych transakcji, a nie sumę, na jaką opiewają, gdyż właśnie ta ilość transakcji i ich częstotliwość decyduje o rozmiarach przedsiębiorstwa handlu hurtowego. Gdyby stanąć na stanowisku zaskarżonego wyroku, natenczas jedna lub kilka transakcji sprzedaży na znaczne kwoty, dokonanych w ciągu

roku, mogłyby zadecydować o zakwalifikowaniu przedsiębiorstwa jako handlu hurtowego, pomimo że wszystkie inne transakcje w przytłaczającej ilości obracały się w granicach detalu lub drobnej sprzedaży. Nadto Sąd orzekający nie zajął się omówieniem i stwierdzeniem drugiego elementu sprzedaży hurtowej, tj. sprzedaży głównie kupcom i przemysłowcom.

Wobec tego SN zaskarżony wyrok uchylił.

1769.

PODATEK PRZEMYSŁOWY.

„Partia towaru" w handlu zbożem[1]).

Dla określenia pojęcia partii towaru miarodajny jest zwyczaj handlowy, istniejący w danym rodzaju handlu.

Wyrok NTA z 1 maja 1936 l. rej. 2131/34 w sprawie firmy: „K. Jakub i Ska" Sp. z ogr. odp. w Włocławku przeciw Komisji Odwoławczej przy Izbie Skarbowej Okręgowej w Warszawie w przedmiocie dopłaty do świadectwa przemysłowego.

...Spór dotyczy kwestii, czy prowadzony przez skarżącą handel zbożem ma być uważany za hurtowy w rozumieniu cz. II lit. A rozdz. I taryfy, w myśl którego to przepisu za handel hurtowy uważa się zbyt wszelkiego rodzaju towarów, przeważnie w większych ilościach (partiami), głównie kupcom i przemysłowcom. W zasadzie panuje zgoda co do tego, że sprzedaż następowała głównie kupcom i przemysłowcom oraz że ustawa nie daje definicji pojęcia większej ilości (partii) towaru i że ta definicja musi być znaleziona, lecz panuje rozbieżność co do sposobu znalezienia. Mianowicie władza twierdzi, że w tym względzie przysługuje jej niczym nieograniczone swobodne uznanie, skarga natomiast powołuje się na biuletyn Izby Przemysłowo-Handlowej nr 12 z r. 1933, w którym — według twierdzenia skargi — w wewnętrznym handlu zbożowym uważa się w Warszawie zwyczajowo za większą ilość (partię) 10 wagonów, za mniejszą ilość 1 wagon, oraz na wyrok Sądu Okręgowego w Warszawie z 16 listopada 1933 nr 291/33, w którym — według twierdzenia skargi — przez partię towaru rozumie się ładunek 100 do

[1]) Por. OPA 45/32, 1429/36, 1526/36.

150 ton, w handlu zaś eksportowym 200 do 300 ton. Uwzględniając dalsze twierdzenie skargi, że wyrok Sądu opiera się na opinii biegłych, trzeba wysnuć wniosek, że zdaniem skargi pojęcie większej ilości (partii) towaru może być ustalone przez biegłych na podstawie panujących w danym miejscu zwyczajów handlowych. Ten pogląd skargi uznał Trybunał w zasadzie za słuszny. Ani bowiem ustawa, ani rozporządzenie wykonawcze nie określa pojęć, o których tu mowa, lecz to nie znaczy, iż władza może pojęcie to określać według swobodnego uznania. Są to bowiem pojęcia właściwe stosunkom handlowym, a więc o ich zakresie decydują przepisy kodeksu handlowego, a w ich braku zwyczaj handlowy. W niniejszym tedy przypadku miarodajny jest zwyczaj handlowy. Z natury rzeczy wynika, że zwyczaj ten nie może być jednakowy w każdym rodzaju handlu, lecz musi być ustalony odnośnie do rodzaju handlu, o który chodzi, w danym wypadku w handlu zbożem. Ponieważ chodzi tu o treść przepisu, przeto władza powinna to uczynić z urzędu. Obojętne jest przy tym, czy władza uczyniła to drogą zbadania rzeczoznawców, jak chce skarga, czy też inną drogą np. przez zasięgnięcie opinii właściwej Izby Przemysłowo-Handlowej. Gdy władza tego nie uczyniła, Trybunał uznał, że stan sprawy wymaga uzupełnienia (art. 84 p. 1 rozporządzenia o NTA)....

Wyrok powyższy dotyczy zagadnienia, które w płaszczyźnie przepisów ustawy o podatku przemysłowym było wielokrotnie przedmiotem wyroków SN.

W myśl stałej wykładni SN, z uwagi na brak ustawowej definicji pojęcie większej ilości towaru czyli „partii" (która stanowi kryterium handlu hurtowego w rozumieniu cz. II lit. A rozdz. I taryfy świadectw przemysłowych) traktować należy jako kwestię natury faktycznej (wyrok z 21 marca 1932 II. 2 K. 158/32, OPA 45/32). Na tym samym stanowisku stoi również NTA i w ogłoszonym wyżej wyroku wyjaśnia, iż w tego rodzaju kwestii faktycznej władze skarbowe nie mogą orzekać według swobodnego uznania, lecz że decydujące znaczenie posiadać tu winny przepisy właściwe dla stosunków handlowych, tj. kodeksu handlowego, a w ich braku zwyczaj handlowy. Słuszna ta w zasadzie wykładnia wskazuje jednak, iż ustawowa definicja posiada właściwie ramową i nieokreśloną treść, którą w rzeczywistości wypełniać ma czynnik, znajdujący się poza sferą pozytywnego ustawodawstwa podatkowego, tj. praktyka życia gospodarczego, krystalizująca się w postaci zwyczajów handlowych, gdyż — jak wiadomo — kodeks handlowy również nie zawiera żadnych norm, określających pojęcie „partii".

Wyłania się w związku z tym pytanie, czy takie rozwiązanie sprawy jest zadawalające ze stanowiska zasady powszechności i równomierności opodatkowania. Jeśli bowiem pojęcie „partii" towaru jest zależne od zwyczajów handlowych, owe zwyczaje zaś w przeciwstawieniu do prawa zwyczajowego (art. 1 kod. handl.) mogą wykazywać znaczne różnice lokalne, to w konsekwencji w poszczególnych miejscowościach Rzeczypospolitej obowiązek wykupienia świadectwa I kat. dla handlu hurtowego przedstawiać się może różnie.

Ponadto stojąc na gruncie tej wykładni, z góry przewidzieć trzeba, iż właśnie w ośrodkach gospodarczo zacofanych i o najsłabszym nasileniu obrotów handel hurtowy z braku odbiorców nie może sprzedawać towarów w tak wielkich ilościach jak w ośrodkach większych i ekonomicznie przodujących. Jeśliby więc pojęcie „partii" określano zgodnie z różnorodnymi zwyczajami miejscowymi, należałoby jako kryterium handlu hurtowego dla owych gospodarczo zacofanych obszarów kraju przyjąć sprzedaż w ilościach niższych niż w miejscowościach gospodarczo rozwiniętych. W rezultacie ciężar podatkowy w postaci świadectw przemysłowych najdotkliwiej obciążyłby wbrew ogólnym zasadom skarbowości właśnie handel ośrodków gospodarczo zacofanych, gdyż na ich terenie za hurt uważanoby już sprzedaż w takich partiach, które w innych częściach kraju nie przekraczają rozmiarów handlu detalicznego.

Pojęcie partii, recypowane przez nasze prawo podatkowe wraz z rosyjską ustawą o podatku przemysłowym, już w Rosji nastręczało liczne wątpliwości w praktyce, jakkolwiek w ówczesnych stosunkach bez porównania ściślej łączyło się ono ze strukturą i techniką obrotu niż dzisiaj. Na obszarze dawnego państwa rosyjskiego przy na ogół prymitywnej i niedostatecznej sieci kolejowej z jednej a ogromnych obszarach z drugiej strony, handel hurtowy nastawiony był na system periodycznego zaopatrywania swoich odbiorców w większe ilości towaru, dzięki czemu zaoszczędzano na manipulacji, kosztach przewozu itp., jako też zabezpieczano zaopatrywanie ludności, tworząc w poszczególnych centrach państwa odpowiednie zapasy towarów. Te przesłanki natury gospodarczo-organizacyjnej w znacznej mierze odpadły w naszych warunkach. Dzisiaj bowiem kupiec może nabywać w każdej chwili potrzebne mu ilości towaru w licznie w kraju rozsianych fabrykach i ich przedstawicielstwach, składach komisowych jako też w przedsiębiorstwach handlu hurtowego. Ponadto ze względu na ciasnotę gotówkową nabywcy ograniczają swoje zakupy do istotnej potrzeby, ta zaś polityka zakupów zbiega się z oględnością kredytową sprzedawców-hurtowników, którzy również wolą ograniczać rozmiary sprzedaży do stopnia wypłacalności swoich odbiorców. Poza tym jesteśmy świadkami głębokich przeobrażeń strukturalnych, polegających na częściowym wyłączaniu z obrotu funkcyj handlu hurtowego, w dobie bowiem kryzysu producent starał się dotrzeć bezpośrednio do detalisty względnie do konsumenta, co automatycznie zmniejszało ogólne i jednostkowe obroty handlu hurtowego.

Z powyższych przykładowych wyjaśnień wynika, iż ilość towaru, jaką jednorazowo sprzedaje hurtownik kupcowi lub przemysłowcowi, jest wielkością płynną i zmienną nie tylko w przestrzeni, lecz i w czasie. Przy tym rozwój stosunków na ogół poszedł w tym kierunku, że ilości owe zdecydowanie zmalały w stosunku do przeciętnych norm, od których ustawodawca rosyjski uważał za celowe uzależnić obowiązek wykupienia najwyższej kategorii świadectwa dla przedsiębiorstw handlowych, tj. dla handlu hurtowego. Jeśli więc uwzględni się ów radykalny przewrót stosunków, jaki nastąpił w okresie od daty wydania rosyjskiej ustawy, tj. od r. 1898 do chwili obecnej, to tym większe znaczenie posiadać winien zaznaczony już wyżej fakt, iż również i właściwym twórcom ustawy nastręczały się już liczne wątpliwości. Tak np. rosyjski minister finansów, projektując omawiane przepisy, wspomniał w motywach, iż zewnętrzne oznaki handlu hurtowego nie dają zadawalających podstaw dla rozwiązania wątpliwości i skarg. Dlatego też projekt wyraźnie przewidywał, iż owo znamię zewnętrzne, jakim jest sprzedaż w partiach, która posiadać może cechę przypadkową, powiązać należy z innym, bardziej istotnym wykładnikiem siły podatkowej, tj. obrotem lub zyskiem. Dla usunięcia sporów między podatnikami a administracją

skarbową wydano w związku z tym przepisy, które w braku innych oznak podzieliły przedsiębiorstwa według wysokości zysku (dochodu), przewidując np., iż świadectwa I kat. handl. wykupują przedsiębiorstwa, osiągające powyżej 20.000 rb. zysku, II kat. handl. — powyżej 6.000 do 20.000 rb. itd. Jeśliby więc przy wykładni pojęcia większej ilości towarów (partii) uwzględnić źródła rosyjskie, to nie możnaby przejść do porządku nad wysokością obrotu jako jednym z czynników, charakteryzujących łączne rezultaty gospodarcze, osiągane ze sprzedaży towarów w sposób hurtowy czyli przeważnie odbywający się w większych ilościach.

Przeciwko wykładni, według której w zakresie przedmiotowym decydujące znaczenie w myśl definicji ustawy posiadać może tylko ustalenie, czy sprzedaż odbywa się przeważnie w większych ilościach, przemawiają jednak i inne istotne względy, wynikające chociażby z faktu, iż w całym szeregu działów obrotu „partia" w ogóle nie posiada swego odpowiednika w praktyce zwyczajowej. Jeśli bowiem w myśl judykatury NTA decydować ma z braku postanowień kodeksu handlowego zwyczaj handlowy, to nie można uchylić się od odpowiedzi na dalsze pytanie, mianowicie jak ma być określany obowiązek podatkowy w wypadku, gdy w kwestii „partii" brak w ogóle zwyczaju handlowego lub rzekomy zwyczaj sprzeczny jest z zasadami uczciwego obrotu (art. 107 kod. zobow.), albo też przestrzeganie go w praktyce podatkowej mogłoby wręcz usankcjonować uchylanie się od obowiązku podatkowego. Tak np. w handlu włókienniczym niemożliwe i niecelowe jest jakiekolwiek określanie „partii", gdyż 1) brak jednolitej i zwyczajowo przyjętej praktyki, w jakich ilościach sprzedaje się towar w handlu hurtowym i 2) gdyby nawet pewne normy zakwalifikowano jako ową „partię", przedsiębiorstwa celowo mogłyby rozdrabniać operacje sprzedaży, w ten sposób zaś otworzonoby wrota masowemu unikaniu obowiązku wykupienia świadectwa I kat.

Uwzględniając dzisiejszą słabą wypłacalność odbiorców i nieproporcjonalnie wysokie nasilenie ryzyka, wywołanego zmianami mody itp., również i nabywca woli jednorazowo kupować małe ilości towaru poszczególnych gatunków, deseni itp. Tym samym proceder obchodzenia tak ujętych wymogów wykupienia świadectwa I kat. posiadać może bardzo sprzyjające warunki rozwoju. Nie sięgając do dalszych przykładów, należy dlatego zakwestionować możliwość i celowość generalnego uzależniania kryterium handlu hurtowego w zakresie przedmiotowym wyłącznie od pojęcia „partii", ustalanego w płaszczyźnie istniejących lub rzekomych zwyczajów handlowych.

Nastręcza się przy tej sposobności odrębne i dość istotne pytanie, czy w zakresie owej „partii" w ogóle powoływać się można na zwyczaj handlowy jako na normę interpretacyjną. Zwyczaj handlowy normować może z reguły tylko pewne punkty umowy, zawartej między stronami, i to punkty, co do których strony wyraźnie nie objawiły swojej woli. O tak jednak podstawowym warunku aktu kupna-sprzedaży, jakim jest ilość towaru przy jednorazowej transakcji, nie decyduje zwyczaj, lecz wola umowna stron, wobec czego dla interpretacji pojęcia „partii" zwyczaj nie może posiadać decydującego znaczenia. Faktem jest, iż w obrocie nie sprzedaje się dzisiaj towaru według bliżej niesprecyzowanych pod względem ilości „partii", lecz z reguły dokładnie ustala się ten podstawowy warunek umowny, jakim jest właśnie ilość towaru. Jeśli zaś w obrocie nie stosuje się pojęcia „partii" w podobnym ogólnikowym znaczeniu, to fikcją częściowo staje się przenoszenie pojęcia „partii" do dziedziny podatkowej, w zakresie której wszelkie ustalenia winny być możliwie ścisłe i równomierne, gdyż przemawia za tym zasada praworządności skarbowej.

Ponieważ „partia" jest pojęciem na ogół obcym obrotowi, zarówno biegli jak

i Izby Przemysłowo-Handlowe w swoich opiniach nietyle kierują się okolicznością, w jakich ilościach przeciętnie sprzedaje się towar w ramach handlu hurtowego, lecz jaką ilość towaru lub sumę jednorazowej transakcji należałoby normatywnie przyjąć jako kryterium, wypełniające treść owego pojęcia „partii". Tym samym więc określenie „partii" przeważnie nie jest odbiciem faktycznej praktyki, zwyczajowo przyjętej i jednolicie przestrzeganej w obrocie, lecz posiada charakter sui generis normy, specjalnie skonstruowanej dla użytku władz skarbowych. W ten sposób wytwarza się dwutorowość, obrót bowiem nie stosuje się do owych schematów. Gdy zatem między stronami w zakresie ich stosunków handlowych wyłaniają się kwestie sporne z powodu nieokreślenia w umowie ilości sprzedanego towaru, w licznych działach obrotu niewątpliwie remonstrowanoby przeciwko wykładni, iż w grę wchodzi „partia" w rozumieniu przepisów podatkowych.

Zdarza się, iż w poszczególnych działach obrotu specjalnie określana jest minimalna ilość towaru jako warunek transakcji. Dotyczy to np. obrotów giełdowych, w ich zakresie jednak owa minimalna „partia" o tyle obowiązuje strony, o ile wynika z regulaminów, które znane są stronom, gdyż podporządkowują się ich warunkom. Tą drogą poszło również Ministerstwo Skarbu w tych wypadkach, gdy uznało za konieczne uzależnienie określonej ulgi podatkowej od rozmiarów transakcji. Tak np. okólniki tegoż Ministerstwa ustaliły minimalną ilość towaru (mąki), która stanowić ma przedmiot transakcji giełdowej, mogącej korzystać z ulgi w postaci zwolnienia od podatku przemysłowego.

Pomijając te wyjątkowe wypadki, nie spotyka się na ogół w obrocie faktów, aby kontrahenci domniemywali się, jaka ilość towaru jest przedmiotem ich transakcji i aby ta kwestia regulowana była na zasadzie zwyczaju handlowego (art. 500 kod. handl.). Ponieważ brak jest poza tym specjalnych i należycie ogłoszonych ustaleń, jaką „partię" uważać należy za decydujące kryterium handlu hurtowego w poszczególnych miejscowościach kraju, płatnicy na ogół nie wiedzą, w jakim stopniu w płaszczyźnie owej „partii" ciąży na nich obowiązek wykupna świadectwa I kat. dla handlu hurtowego. W dziedzinie obowiązku podatkowego nie powinien istnieć taki płynny i niepewny stan rzeczy.

Jeszcze istotniejsze zastrzeżenia nastręczają się w wypadku, gdy jako partię chciałoby się przyjąć określoną ilość towaru, jakkolwiek z góry wiadomo, iż kontrahenci mogliby celowo tak urządzić bieg swoich interesów, aby przez rozdrabnianie transakcji uchylić się od obowiązku wykupienia świadectwa I kat. Podobny zwyczaj uznać należałoby za w ogóle nie obowiązujący, jako sprzeczny z dobrymi obyczajami i z zasadami porządku publicznego.

Z powyższych wywodów wynika, iż przestarzała i obecnym warunkom nie odpowiadająca definicja handlu hurtowego, zawarta w taryfie świadectw, nie może być interpretowana w zakresie przedmiotowym tylko w oparciu się o pojęcie większej ilości towaru czyli „partii", lecz że pomocniczo całokształt ustawy o podatku przemysłowym wraz z taryfą stanowić winien podstawę wykładni. Ponieważ zaś ustawa o podatku przemysłowym operuje pojęciem przychodu, osiągniętego z obrotów, i ponieważ gospodarczo przez hurt jako specjalną formę organizacyjną handlu rozumieć należy z natury rzeczy przedsiębiorstwa, których operacje w ciągu roku osiągają łącznie pewną sumę, stanowiącą przeciętny i dlatego typowy efekt gospodarczy i znamię przedsiębiorstw podobnych działów handlu — przeto konieczny jest powrót do zasady rosyjskiego ustawodawcy, tj. do pomocniczego uwzględniania obok „partii" — wysokości obrotów.

W podobny sposób unormowano u nas obowiązek podatkowy w zakresie świadectw przemysłowych dla przedsiębiorstw handlowych, nie wymienionych w cz. II lit. A i B taryfy, tj. również nieobjętych definicją ustawową, gdyż w myśl § 87 rozp. wykon. (poz. 649/36 Dz. Ust.) zaliczone zostały one do poszczególnych kategorii właśnie w zależności od kwoty rocznego obrotu. W tych wszystkich więc wypadkach, w których ustalenie „partii" jest niemożliwe lub posługiwanie się nią prowadziłoby do nielojalnych praktyk, szkodliwych dla Skarbu, decydującym kryterium przedmiotowym winno być obok ustalenia 1) czy sprzedaż kupcom i przemysłowcom przeważa co do sumy obrotów nad transakcjami detalicznymi i drobnymi, — stwierdzenie 2) czy całoroczne obroty, osiągnięte z owej sprzedaży kupcom i przemysłowcom, osiągają określoną sumę.

Za przedstawioną tezą przemawia również wzgląd, iż w myśl ustawy zbyt na rzecz przytoczonych odbiorców stanowi znamię handlu hurtowego, o ile przeważnie odbywa się w większych ilościach. I tak więc nastręcza się pytanie, w jakim czasie względnie do jakiego czasu powinna się ujawnić owa przewaga obrotów hurtowych nad detalicznymi i drobnymi. Ponieważ świadectwo wykupuje się w zasadzie na okres roku, a również łączne obroty, osiągnięte w okresie roku, są podstawą podatku od obrotu (art. 4), przeto właściwie dopiero na podstawie łącznych wyników obrotowych całego roku można ustalić, czy przeważały transakcje hurtowe, tj. zbyt głównie kupcom i przemysłowcom.

Dopóki więc nie ulegnie nieodzownej zmianie definicja handlu hurtowego w taryfie, za znamię przedmiotowe, świadczące o hurtowym charakterze sprzedaży, przyjąć należy nie tylko przygodne rozmiary poszczególnych transakcji, lecz także (a w pewnych działach obrotu jedynie) łączny ich efekt gospodarczy w ciągu roku podatkowego, wyrażający się w osiągnięciu określonej sumy obrotu.

Dr Herbert Sand

1770.

OPŁATY STEMPLOWE.

Wymiar opłaty w przypadku, gdy znana jest niższa ilość periodycznego świadczenia, a jej podwyższenie zostało uzależnione od spełnienia się warunku zawieszającego. — Zwolnienie na zasadzie przepisów rozporządzenia o rozbudowie miast.

1. W przypadku, gdy periodyczne świadczenie, mające służyć za podstawę wymiaru, może być oznaczone jedynie co do czasu trwania, natomiast pewna jest tylko jego ilość niższa, a podwyższenie tej ilości uzależnione zostało od spełnienia się warunku zawieszającego, za podstawę wymiaru należy przyjąć wartość niższą świadczenia z zastrzeżeniem uskutecznienia wymiaru od wartości wyższej w razie spełnienia się warunku. (Teza).

2. Zwolnieniem od opłat stemplowych, ustanowionym w art. 31 p. 1 rozporządzenia o rozbudowie miast (poz. 372/27 Dz. Ust.), objęte są tylko takie pisma, które dotyczą umów związanych z celem poprawy stosunków mieszkaniowych.

Wyrok NTA z 30 listopada 1936 l. rej. 5674/34 w sprawie gminy m. Krakowa przeciwko Izbie Skarbowej w Krakowie w przedmiocie opłaty stemplowej.

Od kontraktu o prawo budowli z daty Kraków 25 lutego 1928, zawartego między Gminą stoł. król. m. Krakowa a Towarzystwem Szkoły Rzemiosł w Krakowie, Urząd opłat stemplowych w Krakowie wymierzył Gminie nakazem płatniczym z 27 czerwca 1928 K. B. 270/28 opłatę stemplową na zasadzie art. 52 i 58 u. o. s. w wysokości 4% od kwoty rocznego czynszu 841,82 zł w złocie, pomnożonej przez 15, jako podstawy wymiaru, zobowiązując Gminę do zapłaty połowy wymierzonej opłaty. W odwołaniu od wymiaru Gmina zwalczała zarówno wymiar samej opłaty, jak i wymiar podwyżki, twierdząc, że w myśl kontraktu wszelkie koszty i należytości stemplowe obowiązane jest ponieść Towarzystwo Szkoły Rzemiosł, i dowodząc, że kontrakt został zawarty w celu rozbudowy miasta i jako taki w myśl art. 25 „ustawy z 11 grudnia 1923 nr 6 z r. 1924" wolny jest od wszelkich należytości prawnych i stemplowych.

Na skutek polecenia Izby Skarbowej Urząd opłat stemplowych w Krakowie dokonał nakazem płatniczym z 13 stycznia 1931 K. B. 1641/30 od wymienionego na wstępie kontraktu ponownie wymiaru opłaty stemplowej na zasadzie art. 52 i 58 u. o. s., przyjmując 60-krotną kwotę rocznego czynszu za podstawę wymiaru i zobowiązując Gminę do zapłaty połowy wymierzonej opłaty. W odwołaniu od tego ostatniego wymiaru Gmina zakwestionowała m. i. obliczenie podstawy wymiaru z tego w szczególności powodu, że przy ustalaniu podstawy wymiaru pominięto okoliczność, iż według kontraktu Towarzystwo ma płacić przez pierwsze lata trwania prawa zabudowy czynsz roczny tylko w kwocie 10 zł aż do czasu uzyskania konsensu na używanie wybudować się mającego budynku szkolnego.

Izba Skarbowa w Krakowie, załatwiając odwołania, orzeczeniem z 10 kwietnia 1934 sprostowała wymiar, uskuteczniony nakazem płatniczym K. B. 270/28, w ten sposób, że przyjęła za podstawę wymiaru kwotę 27.157,28 zł, odpowiadającą skapitalizowanej wartości czynszu za lat 17, natomiast uchyliła w całości wymiar opłaty, uskuteczniony nakazem płatniczym K. B. 1641/30. W uzasadnieniu orzeczenia Izba zaznaczyła m. i., że według art. 6 u. o. s. za podstawę wymiaru należało przyjąć zgodnie

z art. 10 u. o. s. wartość skapitalizowanego czynszu za 17 lat, licząc po 841,82 zł w złocie rocznie i że uwolnienie z art. 31 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej o rozbudowie miast (poz. 372/27 Dz. Ust.) nie ma w konkretnym przypadku zastosowania.

Powyższe orzeczenie stanowi przedmiot skargi, wniesionej do NTA, w której Gmina domaga się uchylenia tegoż orzeczenia jako niezgodnego z prawem.

NTA rozważył, co następuje:

Nietrafnie Gmina zarzuca, że zaskarżone orzeczenie jest sprzeczne z przepisami rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 22 kwietnia 1927 o rozbudowie miast poz. 372 Dz. Ust. Skarżąca twierdzi, że kontrakt zawarty został w wykonaniu tego rozporządzenia, które miało na celu podniesienie ruchu budowlanego w miastach, wobec tego podpada on pod zwolnienie, przewidziane w art. 31 tegoż rozporządzenia. Nietrafność stanowiska skarżącej wynika z powołanego w skardze art. 4 rozporządzenia o rozbudowie miast, który w ust. 1 głosi, że w celu poprawy stosunków mieszkaniowych, a przede wszystkim budowy małych mieszkań i w ogóle pomnożenia liczby lokali mieszkalnych w mieście, magistrat względnie komitet rozbudowy popiera inicjatywę zarówno społeczną, jak i prywatną w zakresie ruchu budowlanego oraz prowadzi samodzielną akcję budowlaną. Chodzi tu zatem o taki ruch budowlany względnie o taką akcję budowlaną, która ma na celu poprawę stosunków mieszkaniowych. Jeśli tedy art. 31 rozporządzenia powołuje się na art. 4, to oczywiście jego przepisem objęte są tylko takie pisma, które dotyczą umów, związanych z celem, o jakim wyżej jest mowa. Ustanowienie prawa zabudowy kontraktem z 25 lutego 1928 nie wiąże się z powyższym celem, albowiem prawo zabudowy, jak to wynika ponad wszelką wątpliwość z treści kontraktu, ustanowione zostało wyłącznie na cele wybudowania i urządzenia budynków szkolnych, nie zaś mieszkalnych, wobec tego do pisma quaestionis art. 31 rozporządzenia o rozbudowie miast nie może mieć zastosowania, a odmienne stanowisko skargi nie jest uzasadnione.

O ile natomiast skarga podnosi zarzut, że władza przy ustalaniu podstawy wymiaru oparła się niesłusznie na kwocie rocznego czynszu 841,82 zł w złocie, to NTA uznał ten zarzut za uzasadniony. Według bowiem umowy o ustanowienie prawa zabudowy czynsz, ustalony w wysokości 841,82 zł w złocie rocznie, obowiązane będzie Towarzystwo Szkoły Rzemiosł w Krakowie płacić Gminie dopiero od dnia wydania konsensu na używanie budynków, na powyższych parcelach wybudowanych, do tego zaś czasu Towarzystwo ma płacić Gminie czynsz w wysokości 10 zł rocznie od dnia oddania gruntu w fizyczne posiadanie, względnie od

dnia podpisania kontraktu, o ile by termin ten był wcześniejszy. Wynika więc z tego, że dopiero po otrzymaniu konsensu na używanie budynków Towarzystwo będzie zobowiązane do opłacania czynszu w wysokości 841,82 zł w złocie, czyli że ten obowiązek uzależniony został od spełnienia się warunku zawieszającego, jakim jest wydanie konsensu na używanie powstać mających budynków szkolnych. Do czasu zaś ziszczenia się tego warunku ma obowiązywać czynsz w kwocie 10 zł rocznie. W tym stanie rzeczy z uwagi na to, że świadczenie, mające służyć za podstawę wymiaru, może być oznaczone jedynie co do czasu trwania, natomiast pewna jest na razie tylko jego niższa ilość, władza zgodnie z postanowieniem art. 9 ust. 2 u. o. s., nie mogła przed ziszczeniem się warunku opierać obliczenia podstawy wymiaru na rocznym czynszu 841,82 zł w złocie, lecz winna była przyjąć kwotę 10 zł i na tej kwocie oprzeć się na razie przy obliczeniu podstawy wymiaru, zastrzegając sobie w orzeczeniu wymiarowym prawo w wypadku spełnienia się warunku uskutecznienia wymiaru definitywnie oraz nakładając na stronę obowiązek zawiadomienia jej o ziszczeniu się warunku. Kwota opłaty, uiszczona na tej podstawie, ulegnie potrąceniu od sumy, obliczonej na podstawie podwyższonego czynszu najmu po ziszczeniu się warunku zawieszającego.

Gdy tedy w zaskarżonym orzeczeniu pozwana władza utrzymała w mocy wymiar, uskuteczniony — jak z powyższego wynika — z pominięciem istotnych dla sprawy postanowień wymienionego na wstępie kontraktu, to NTA uznał to orzeczenie za dotknięte istotną wadliwością postępowania i uchylił je na zasadzie art. 84 p. 3 rozporządzenia o NTA (poz. 806/32 Dz. Ust.).

1771.

OPŁATY STEMPLOWE.

Odgraniczenie aktu odpłatnego od darowizny[1]).

Ustalenie przez władzę wymiarową, że wartość majątku, na którym ustanowiono w akcie notarialnym prawo użytkowania, była niestosunkowo wyższa od wartości, podanej w akcie, oraz że suma odpłaty za użytkowanie,

---

[1]) Por. OPA 1780/37. — Ze względu na związek z wyrokami obecnie publikowanymi w kwestii „transakcji mieszanej“ zamieszczamy dawniejszy wyrok, nie ogłoszony w urzędowym Zbiorze wyroków NTA.

określona w akcie, nie odpowiada wartości użytkowania, może uzasadnić uznanie aktu za darowiznę i zastosowanie do niego przepisów o opodatkowaniu spadków i darowizn.

Wyrok NTA z 9 marca 1931 l. rej. 2586/29 w sprawie Bronisława Gruszkiewicza przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie podatku od darowizny.

W akcie notarialnym, zdziałanym w Białymstoku 21 maja 1926, zawierającym zeznanie aktu posagowego, oświadczył Eliasz Nowik, że z powodu zamierzonego małżeństwa córki jego, Raissy Nowikówny z Bronisławem Gruszkiewiczem, zapisuje tej córce, na jej niepodzielną własność, tytułem posagu połowę swojej współwłasności w nieruchomościach, określonych w akcie, oraz połowę swego udziału w przedsiębiorstwie spółki „E. Nowik i Synowie". Wartość przedmiotu zapisu Eliasz Nowik oszacował w akcie na 18.000 zł. Zapis powyższy uczynił Nowik na rzecz córki Raissy z warunkiem, że do przyszłego jej męża, Bronisława Gruszkiewicza, przez cały czas trwania małżeństwa należeć będzie prawo użytkowania w całości zapisanego majątku, za które to prawo Gruszkiewicz będzie płacić swojej małżonce 400 zł rocznie i że bez zgody męża Raissa nie będzie mogła rozporządzać się tym majątkiem, a więc ani obciążać go długami, ani alienować. Obecni przy dokonywaniu aktu Raissa Nowikówna i Gruszkiewicz oświadczyli, że akt ten na warunkach powyższych akceptują.

Decyzją z 17 lipca 1928 dokonała Izba Skarbowa w Białymstoku wymiaru podatku od darowizny, zdziałanej wspomnianym wyżej aktem notarialnym, Raissie z Nowików Gruszkiewiczowej i Bronisławowi Gruszkiewiczowi.

Od powyższej decyzji wnieśli płatnicy dwa odrębne odwołania. Gruszkiewicz zarzucił w swym odwołaniu, iż decyzja błędnie nadała aktowi z 21 maja 1926 znaczenie darowizny na rzecz jego, ponieważ aktem tym uczyniono darowiznę wyłącznie na rzecz Raissy Gruszkiewiczowej, zaś apelant jest tylko dzierżawcą darowanego na rzecz żony majątku, nie zaś współobdarowanym.

Odwołania Gruszkiewiczów załatwiło Ministerstwo Skarbu orzeczeniem z 19 stycznia 1929. Orzeczenie oznaczyło wartość darowizny na rzecz apelantki na 242.079,80 zł oraz obliczyło wartość użytkowania, zastrzeżonego dla apelanta, w myśl art. 5 Przepisów o opodatkowaniu spadków i darowizn z 1923 r. (4% od wartości darowizny na rzecz apelantki, mnożone przez 12,5), po strąceniu wypłaty skapitalizowanej (400 zł × 12,5) i ustaliło wysokość podatku od darowizny dla apelanta i apelantki. Zarazem odroczyło orzeczenie płatność podatku od darowizny dla apelantki, obciąża-

jącego ją wyłącznie, aż do zgaśnięcia użytkowania, zastrzeżonego na rzecz apelanta. Na zarzuty, podniesione w odwołaniu Bronisława Gruszkiewicza, orzeczenie nadmieniło, że skoro w myśl art. 110 K. C. R. Tom X cz. I posag żony jest jej odrębną własnością, a zatem mężowi nie służą żadne prawa do posagu żony, musi się przyjąć, że zastrzeżone dla apelanta prawo użytkowania posagu, zapisanego przez Eliasza Nowika córce Raissie, nastąpiło pod tytułem darmym, a to tym więcej, że wypłata, którą rekurent ma uiszczać w zamian za użytkowanie posagu, skapitalizowana w myśl art. 7 Przep. o op. sp. i dar., przedstawia tylko kwotę 5.000 zł, samo zaś użytkowanie kwotę 121.040 zł, a zatem wartość użytkowania jest 20-krotnie większa.

Na orzeczenie Ministerstwa Skarbu wniósł Gruszkiewicz skargę do NTA.

Skarga zarzuca, iż pozwana władza mylnie kwalifikuje akt z 21 maja 1926 w części, dotyczącej skarżącego, jako darowiznę na jego rzecz. Przepisy o opodatkowaniu spadków i darowizn (art. 1) pojmują wyraz „darowizna" w znaczeniu prawa cywilnego, gdy zaś użytkowanie na rzecz skarżącego zostało ustanowione w akcie notarialnym nie pod tytułem darmym, lecz pod tytułem obciążliwym (za wypłatą 400 zł rocznie), natenczas nie może być mowy o darowiźnie, ani o obliczeniu wartości użytkowania w sposób przyjęty w zaskarżonym orzeczeniu, zastosowalny w odniesieniu do darowizn. Jeżeli poza tym pozwana władza mniema, że wynagrodzenie 400 zł rocznie za użytkowanie jest zbyt niskie w porównaniu z wartością, jaką władza na zasadzie specjalnych przepisów ustaliła, natenczas mogłoby to raczej doprowadzić do podwyższenia opłaty stemplowej od użytkowania (aczkolwiek i ta ewentualność w myśl ustawy o opłatach stemplowych jest wykluczona) aniżeli do zmiany kwalifikacji aktu użytkowania na akt darowizny. Z powyższych przyczyn skarga wnosi o uchylenie zaskarżonego orzeczenia, jako niezgodnego z ustawą.

Rozpatrując niniejszą sprawę, NTA rozważył, co następuje:

Aktem notarialnym, określonym na wstępie, ustanowiono na rzecz skarżącego prawo użytkowania na czas trwania małżeństwa majątku, zapisanego tytułem posagu Raissie Nowikównie, z tym, że skarżący za prawo to płacić będzie małżonce 400 zł rocznie, wartość majątku oszacowano w akcie na 18.000 zł. Opierając się na postanowieniach aktu, skarga zarzuca, iż ustanowienie wspomnianego prawa użytkowania podlega opłacie, przewidzianej w ustawie o opłatach stemplowych dla pism, stwierdzających umowę o ustanowienie prawa użytkowania, nie zaś podatkowi od darowizny, jak to przyjęło zaskarżone orzeczenie.

Zarzutu tego nie uznał NTA za uzasadniony.

Według art. 1 Przep. o op. sp. i dar. (poz. 391/23 Dz. Ust.) podlega temu opodatkowaniu nabycie majątku w drodze spadku, legatu lub darowizny. Przepisy te nie podają żadnych kryteriów dla oceny wspomnianych trzech sposobów nabycia majątku, wobec czego dla ustalenia, czy zachodzą przedmiotowe warunki zastosowania tych przepisów, miarodajne są odnośne postanowienia prawa cywilnego, a władzą, powołaną do tego ustalenia, jest z natury rzeczy władza wymiarowa. Na tym samym stanowisku stoi również NTA w swej dotychczasowej judykaturze, odnoszącej się do tego zagadnienia. Właściwość tę wyraźnie stwierdził ustawodawca w art. 81 nowej ustawy o opłatach stemplowych z 1 lipca 1926 poz. 570 Dz. Ust., nie mającej zresztą w konkretnym wypadku z uwagi na art. 179 zastosowania. Ustawodawca postanowił mianowicie, że pisma, stwierdzające umowę o ustanowienie prawa użytkowania, podlegają opłacie stemplowej w wysokości, w tym artykule wymienionej, od wartości (art. 6 — 10) prawa na rzeczy cudzej, o ile nie mają zastosowania przepisy o opodatkowaniu spadków i darowizn. Władza skarbowa zatem, mając wymierzyć opłatę od pism tego rodzaju, obowiązana jest zwrócić uwagę na moment, czy do odnośnego pisma nie mają zastosowania przepisy o opodatkowaniu spadków i darowizn. Dodać należy, że według art. 6 u. o. s. opłatę stemplową oblicza się stosownie do rodzaju czynności prawnej, którą stwierdza pismo, przy czym nazwa niezgodna z treścią nie ma znaczenia.

W konkretnej sprawie władza uznała dotyczący notarialny akt posagowy, zeznany przez Eliasza Nowika, a zaakceptowany przez jego córkę i przyszłego zięcia, za umowę o darowiznę na rzecz strony skarżącej, podając w zaskarżonej decyzji argumenty prawne dla uzasadnienia tego zapatrywania.

Otóż, jak dowodzi tenże akt, władza wymiarowa miała do rozważenia następujące okoliczności faktyczne, a mianowicie, iż wartość majątku, na którym ustanowiono w akcie notarialnym prawo użytkowania, była według urzędownie przeprowadzonego szacunku niestosunkowo wyższa od wartości, podanej w akcie, oraz że rodzaj majątku, przypadłego skarżącemu w użytkowanie, wskazywał, że i suma odpłaty za użytkowanie, wyrażona w akcie, nie odpowiada wartości użytkowania. Jeśli więc władza w tym stanie rzeczy uznała przyznane skarżącemu w akcie notarialnym prawo użytkowania za nadane mu drogą darowizny, nie zaś odpłatnie, nie mógł się NTA dopatrzyć w tym zarzuconej obrazy prawa, zwłaszcza że skarżący nie kwestionuje wysokości, w jakiej władza przyjęła wartość majątku, przypadłego mu w użytkowanie, między zaś tą wartością a odpłatą zachodzi różnica w stopniu, odbierającym zdziałanej czynności prawnej, wobec obiektywnie zachodzącej znacznej przewagi wartości majątku nad wartością wzajemnych świadczeń, charakter transakcji odpłatnej.

Twierdzenie skargi, jakoby ustanowienie po stronie skarżącego obowiązku świadczenia odpłaty za użytkowanie uniemożliwiało uznanie danej czynności prawnej za darowiznę użytkowania, nie posiada uzasadnienia. Akt darowizny może zawierać świadczenia na korzyść lub w interesie obdarowanego; w tym wypadku traci on częściowo charakter darmy, stanowiący, jak słusznie podnosi skarga, istotę darowizny, przybierając charakter umowy mieszanej, w części obciążliwej, a w części darmej. Niemniej jednak akt w całości nie traci charakteru darowizny, jeżeli ciężar, nałożony na obdarowanego, nie jest częścią główną transakcji, jak w wypadku, będącym przedmiotem skargi, gdzie ustanowienie prawa użytkowania wobec niestosunkowo niskiej wartości obiektywnej świadczenia ze strony skarżącego nadaje transakcji ze względu na jej właściwy główny przedmiot i jej istotę — charakter darowizny użytkowania.

Gdy ten omówiony wyżej zarzut uznano za nieuzasadniony, a skarżący innych zarzutów nie podnosi, postanowił NTA oddalić skargę jako nieuzasadnioną.

1772.

OPŁATY STEMPLOWE.

Odgraniczenie umowy odpłatnej od darowizny.

1. Umowa, na mocy której rodzice przenoszą na własność syna nieruchomość, a on zobowiązuje się dać rodzicom dożywocie i ponieść koszty ich pogrzebu oraz przejmuje długi, obciążające daną nieruchomość, jest umową odpłatną, a nie darowizną, jeżeli wartość świadczeń wzajemnych syna — obliczona w szczególności drogą kapitalizacji świadczeń z tytułu dożywocia według przepisów o opodatkowaniu darowizn — przewyższa wartość nieruchomości, podaną w piśmie stwierdzającym umowę; pismo to zatem podlega opłacie stemplowej w myśl rozdz. X u. o. s.[1]).

2. Ustawa o opłatach stemplowych nie zawiera przepisów, które by upoważniały władze do uchylania na niekorzyść strony swych ostatecznych orzeczeń, którymi strony nabyły pewne prawa, z powodu odmiennej oceny prawnej tego samego stanu faktycznego.

3. Władzy nadzorczej nie służy prawo uchylenia na niekorzyść płatnika ostatecznego orzeczenia władzy podwładnej z powodu odmiennej oceny tego samego stanu faktycznego.

[1]) Por. OPA 1773/37.

Wyrok NTA z 9 czerwca 1936 l. rej. 5766/32 w sprawie Maksymiliana Rotha przeciw Izbie Skarbowej w Grudziądzu w przedmiocie opłaty stemplowej.

... W związku z orzeczeniem władzy pozwanej z 6 czerwca 1932 zarzuca skarżący, że władza pozwana mylnie skwalifikowała akt notarialny z 11 stycznia 1932 jako stwierdzający umowę o odpłatne przeniesienie własności majątku nieruchomego i ruchomego, a w konsekwencji bezprawnie wymierzyła od tego aktu opłatę stemplową jako stwierdzającego przeniesienie własności, gdyż akt ten stwierdza darowiznę i podlega podatkowi od darowizn. Streszczone wyżej zarzuty skargi należało uznać za nietrafne. Według treści aktu, rodzice skarżącego przenieśli na niego własność nieruchomości rentowej o powierzchni 70 morgów wraz z urządzeniem młyna oraz żywym i martwym inwentarzem. Według § 3 aktu skarżący „jako wynagrodzenie" za darowaną mu nieruchomość zobowiązał się dać rodzicom dożywocie, którego wysokość określiły strony na 3.000 zł rocznie, podając wiek ojca na 58 lat, zaś wiek matki na 59 lat. Poza tym przejął skarżący długi hipoteczne, zabezpieczone na nieruchomości w kwotach: 1.200 zł, 3.145,35 zł, 30.000 zł i 4.000 zł, oraz zobowiązanie, wynikające z kontraktu rentowego, określone przez strony na 6.853,65 zł. Wartość darowanego gruntu określiły strony na 80.000 zł. Oceniając powyższą umowę na płaszczyźnie przepisów, obowiązujących odnośnie do podatku od darowizn (niemiecka ustawa o opodatkowaniu spadków i darowizn z 1906 r.) władza pozwana miała z jednej strony wartość nieruchomości, ustaloną w akcie na 80.000 zł, z drugiej zaś strony przejęte przez skarżącego z racji obdarowania go świadczenia z tytułu dożywocia, zobowiązanie się skarżącego do pogrzebu rodziców w przypadku ich śmierci oraz przejęte przez skarżącego długi hipoteczne oraz zobowiązania z tytułu renty. Długi hipoteczne, przejęte przez skarżącego, wynoszą według aktu 38.346,35 zł, zaś wartość renty została ustalona w akcie na 6.853,65 zł. Koszty przyszłych dwóch pogrzebów określił skarżący na 300 zł. Razem zatem długi hipoteczne, renta oraz koszty pogrzebów zostały ustalone na 45.500 zł. Wartość dożywocia na rzecz rodziców określiły strony na 3.000 zł rocznie, podając wiek ojca na 58 lat, zaś wiek matki na 59 lat. Dożywocie powyższe, skapitalizowane według przepisów § 18 niem. ustawy o podatku spadkowym, tj. pomnożone przez 12, daje wartość dożywocia w kwocie 36.000 zł. Razem zatem świadczenia wzajemne, przejęte przez obdarowanego, wynoszą kwotę 81.500 zł. Ponieważ zaś wartość darowizny została określona na 80.000 zł, przeto władza pozwana trafnie doszła do wniosku, że świadczenia wzajemne przewyższają wartość przedmiotu darowizny. Skarżący twierdzi z jednej strony, że przedmiotowy akt rejentalny jest darowizną, z drugiej jednak strony dopatruje się obrazy prawa w tym, że władze,

oceniając istotną treść umowy na płaszczyźnie przepisów o opodatkowaniu spadków i darowizn, przy ustalaniu wartości dożywocia jako zlecenia (Auflage) oparły się na przepisie § 18 niem. ustawy o podatku spadkowym. To stanowisko skarżącego nie jest uzasadnione. Skoro bowiem skarżący twierdzi, że sporna umowa stwierdza darowiznę — to NTA nie dopatrzył się w tym zarzucanej w skardze obrazy prawa, że władze, ustalając wysokość potrąceń od wartości darowanego przedmiotu majątkowego, oparły się na przepisach, obowiązujących w dziedzinie podatku od darowizn. Gdy zaś władze ustaliły w ten sposób, że ciężary, przejęte przez skarżącego, oraz świadczenia wzajemne przewyższają wartość darowanego przedmiotu majątkowego, to NTA nie dopatrzył się w tym obrazy prawa, że władze skwalifikowały przedmiotową umowę jako stwierdzającą odpłatne przeniesienie własności rzeczy nieruchomej, a w związku z tym przeszły z płaszczyzny przepisów o podatku od darowizn na płaszczyznę przepisów u. o. s. Powyższe stanowisko władzy pozwanej znajduje uzasadnienie w przepisie art. 6 u. o. s., według którego opłatę stemplową wymierza się stosownie do rodzaju czynności prawnej, którą stwierdza pismo, przy czym nazwa pisma, niezgodna z treścią, nie ma istotnego znaczenia.

Przy tym stanie rzeczy bezprzedmiotowe stają się zarzuty skargi, iż przepisy prawa cywilnego dopuszczają obciążenie obdarowanego zleceniami. W tych warunkach nieuzasadniony jest również zarzut skargi, iż według przepisów § 133 kod. cyw. dla skwalifikowania zawartych umów miarodajna jest wola stron....

Należało z kolei rozpoznać zarzut skargi, iż władza pozwana nie miała prawa uchylać prawomocnego orzeczenia swego z 11 marca 1932, w którym ustalono opłatę stemplową na 1.128,50 zł plus 10% dodatek, i wydawać ponownie decyzji na rozstrzygnięte tym orzeczeniem odwołanie. Ten zarzut skargi należało uznać za trafny. Z akt administracyjnych oraz z treści zaskarżonego orzeczenia wynika, że uchylenie orzeczenia, wydanego na odwołanie płatnika od wymiaru opłaty stemplowej, nastąpiło z powodu odmiennej oceny prawnej tego samego stanu faktycznego. Otóż u. o. s. nie zawiera przepisów, które by upoważniały władze do uchylania swych ostatecznych orzeczeń, którymi strony nabyły pewne prawa, z powodu odmiennej oceny prawnej tego samego stanu faktycznego i to na niekorzyść strony. Przepisy o uprawnieniach nadzorczych nie wchodzą tutaj w grę, skoro władza pozwana uchyliła swe własne orzeczenie. Zresztą i władzy nadzorczej nie przysługiwałoby prawo uchylenia na niekorzyść płatnika ostatecznego orzeczenia władzy pozwanej z powodu odmiennej oceny tego samego stanu faktycznego. O ile zatem władza pozwana w orzeczeniu z 6 czerwca 1932 uchyliła swe ostateczne orzeczenie z 11 marca

1932 i rozpatrując ponownie odwołanie płatnika od wymiaru opłaty stemplowej orzekła, iż skarżący jest obowiązany do uiszczenia opłaty stemplowej od spornego aktu w kwocie przewyższającej pierwotny prawomocny wymiar opłaty stemplowej w kwocie 1.128,50 zł plus 10% dodatek, to należało uznać, iż w tej części orzeczenie z 6 czerwca 1932 jest niezgodne z ustawą. Tym samym bezprzedmiotowy stał się zarzut, iż władza pozwana była obowiązana albo przyznać skarżącemu prawo odwołania się od orzeczenia z 6 czerwca 1932 do Ministerstwa Skarbu, albo też spowodować dodatkowy wymiar opłaty stemplowej przez Urząd Skarbowy.

Z przyczyny wyżej podanej NTA uchylił zaskarżone orzeczenie z 6 czerwca 1932 jako niezgodne z ustawą.

1773.

OPŁATY STEMPLOWE.

Obliczenie wartości świadczeń wzajemnych, ustanowionych w umowie o nabycie nieruchomości.

1. **Przy ustaleniu wartości świadczeń periodycznych dla celów kwalifikacji prawnej umowy o nabycie nieruchomości należy skapitalizować tylko świadczenia periodyczne, nie kapitalizując nadto przychodów danej nieruchomości.**

2. **Władza skarbowa, jeśli na skutek skargi do NTA cofnęła zaskarżone orzeczenie, dotyczące opłaty stemplowej, nie może w nowym orzeczeniu powiększyć ciężaru z tytułu ponoszenia opłaty stemplowej przez stronę skarżącą.**

Wyrok NTA z 9 listopada 1936 l. rej. 2560/33 w sprawie Marianny, Jana i Antoniego Piekarzów przeciw Izbie Skarbowej w Kielcach w przedmiocie opłaty stemplowej.

Nakazem płatniczym wymierzono skarżącym opłatę stemplową na zasadzie art. 7, 52 i 58 u. o. s., podając jako przedmiot opłaty „akt not. z 28 grudnia 1927, mocą którego w zamian za darowiznę majątku Jan i Antoni Piekarze zobowiązali się dawać swym rodzicom Mariannie i Józefowi małż. Piekarzom dożywotnie utrzymanie, którego wartość skapitalizowana wynosi 33.643 zł (3.958 zł x 8½), czyli przewyższa czystą wartość darowizny (11.000 zł)".

Wniesionego od nakazu płatniczego odwołania Izba Skarbowa w Kielcach orzeczeniem z 7 stycznia 1933 nie uwzględniła, z uwagi jednak, że roczna wartość świadczeń periodycznych, zastrzeżonych w akcie na rzecz zbywców, podana przez rekurentów w sumie 1.979 zł, obliczona w myśl p. d) art. 10 u. o. s., wynosi kwotę 9.895 zł (1.977 zł x 5 = 9.895 zł), Izba sprostowała opłatę na kwotę 395,80 zł.

Po wniesieniu do NTA skargi na powyższe orzeczenie, Izba Skarbowa decyzją z 5 grudnia 1934 uchyliła je i wydała nowe, którym ponownie nie uwzględniła odwołania z powołaniem się na art. 6 u. o. s., motywując dalej, że skoro wartość świadczeń (dożywotnich), do których zobowiązali się obdarowani wobec darujących, skapitalizowana według art. 5 przepisów o opodatkowaniu spadków i darowizn z 1923 r. (tj. drogą pomnożenia podanej przez strony rocznej wartości 1.979 zł przez mnożnik 8½) wynosi więcej niż kwota 11.000 zł, wymieniona w kontrakcie jako nadwyżka wartości nieruchomości po potrąceniu spłat na rzecz rodzeństwa, — więc pismo quaestionis stwierdza nie darowiznę, lecz odpłatne przeniesienie nieruchomości, a zatem podlega opłacie stemplowej w myśl art. 52 p. 1 i art. 58 u. o. s.

Po wydaniu nowego orzeczenia, strona skarżąca na postanowienie NTA, wydane na zasadzie art. 69 rozporządzenia o NTA, oświadczyła, że popiera skargę w dalszym ciągu, ponieważ wspomniane orzeczenie nie może być uważane za nowe, gdyż tak ono, jak i jego uzasadnienie pozostały bez zmiany.

NTA, zgodnie z powyższym wnioskiem strony skarżącej, poddał sprawę rozpatrzeniu. Rozpatrując ją w ramach zarzutów skargi (art. 83 ust. 2 rozporządzenia o NTA) Trybunał rozważył, co następuje:

Skarga zarzuca, iż pozwana władza niesłusznie uważa umowę quaestionis za sprzedaż a skapitalizowane dożywotnie alimenty za cenę kupna nieruchomości. Według kodeksu cywilnego istnieją i darowizny, uczynione pod warunkiem dokonania pewnych świadczeń na rzecz darczyńcy. O tym, czy ma się do czynienia z przejściem własności pod tytułem darmym, czy pod obciążliwym, decyduje fakt, czy świadczenia wzajemne są równowarte, czy też jedno jest bardziej wartościowe niż drugie. Władza uznała, że obdarowani otrzymali 11.000 zł, zaś wzajemnie obowiązani są świadczyć kwotę...., władza nie uwzględniła jednak, że świadczenia alimentarne pokrywa się nie z substancji, lecz z przychodów z nieruchomości, i że kapitalizując alimenty należałoby jednocześnie skapitalizować przychody, które z reguły są większe niż alimenty. Okazałoby się wówczas, że ma się do czynienia z darowizną samej substancji plus nadwyżka wartości przychodów nad wartością alimentów.

Jak widoczne z przytoczonych zarzutów skargi, sporne jest na ich tle zagadnienie, czy władza przy ustaleniu wartości świadczeń wzajemnych dla celów kwalifikacji prawnej aktu z 28 grudna 1927, winna była dokonać tego ustalenia kapitalizując nie tylko wartość świadczeń periodycznych (alimentacyjnych), ale także przychody, jak tego domaga się strona skarżąca. Otóż kwestię, jak ma być ustalona wartość świadczeń powtarzających się (periodycznych), reguluje odnośnie do darowizn art. 5 Przepisów o op. sp. i dar. poz. 391/23 Dz. Ust., powołany w nowym orzeczeniu pozwanej władzy, odnośnie zaś do opłat stemplowych przepis art. 10 u. o. s., powołany w pierwotnym orzeczeniu tejże władzy. W przepisach tych nie znajduje uzasadnienia żądanie skargi. Żądanie to nie znajduje też oparcia w pojęciu wartości nieruchomości, w szczególności według Przepisów o op. sp. i dar. (art. 3 tych Przepisów, § 10 rozp. wykon. poz. 794/23 Dz. Ust.). Przychody z nieruchomości stanowią wszak jeden z elementów jej wartości sprzedażnej (jak zresztą i wartości w rozumieniu art. 6 u. o. s.). Już więc szacunek nieruchomości obejmuje uwzględnienie przychodów tej nieruchomości. Bezzasadne jest więc zapatrywanie strony skarżącej, jakoby pozwana władza winna była ustalić wartość świadczeń w trybie podanym w skardze, a w konsekwencji okazują się też bezzasadne zarzuty w nadanym im w skardze ujęciu.

Orzeczeniem pierwotnym pozwana władza sprostowała wymiar opłaty stemplowej, dokonany nakazem płatniczym, w kierunku zmniejszenia tej opłaty. Ponowne orzeczenie nie uwzględniając odwołania podwyższyło wymiar w stosunku do cofniętego orzeczenia. Atoli orzeczenie, zastępujące decyzję cofniętą (art. 69 ust. 1 rozporządzenia o NTA poz. 806/32 Dz. Ust.), nie może — jak wynika z judykatury NTA, dotyczącej skutków kasacji[1]) — prowadzić do powiększenia ciężaru podatkowego, względnie ciężaru z tytułu ponoszenia opłaty stemplowej przez stronę skarżącą. To też Trybunał uznał w tym kierunku za zasadny zarzut pisma, podtrzymującego skargę, co do naruszenia przez pozwaną władzę przy wydaniu ponownego orzeczenia art. 69 rozporządzenia o NTA i z tej przyczyny uchylił to ponowne orzeczenie pozwanej władzy z 5 grudnia 1934 z powodu powiększenia w nim w stosunku do zaskarżonego orzeczenia ciężaru opłaty stemplowej po stronie skarżących, jako niezgodne z prawem.

---

[1]) Zob. wyrok NTA nr 478 S Zb. wyr., streszczony w uw. 1 do wyroku OPA 205/33.

1774.

OPŁATY STEMPLOWE.

Odgraniczenie umowy odpłatnej od darowizny.

Jeśli wartość świadczeń wzajemnych nabywcy nieruchomości przekracza bardzo znacznie wartość nieruchomości, to umowa, stanowiąca tytuł nabycia, nie jest darowizną i podlega opłacie stemplowej w myśl art. 52 i 58 u. o. s.

Wyrok NTA z 30 listopada 1936 l. rej. 5507/34 w sprawie Stanisławy Pawlakowej przeciw Izbie Skarbowej w Poznaniu w przedmiocie opłaty stemplowej.

Aktem notarialnym z 10 sierpnia 1932 małżonkowie Stanisław i Stanisława Pawlakowie zawarli celem załatwienia toczącego się między nimi sporu majątkowego umowę, na mocy której Stanisław Pawlak oddał na własność skarżącej swą nieruchomość, położoną w Witkowie wsi tom IV k. 55, wartości określonej w akcie na 6.000 zł, skarżąca zaś przejęła zapisaną na tej nieruchomości hipotekę w wysokości 2.400 zł oraz hipotekę zapisać się mającą w kwocie 2.000 zł, zezwoliła na wykreślenie zapisanej na tej nieruchomości na jej rzecz hipoteki zabezpieczającej w kwocie 8.040 zł, a ponadto ustanowiła na rzecz męża prawo dożywotniego użytkowania jednego pokoju, przy czym roczna wartość tego użytkowania została określona w kwocie 20 zł. Wpis na nieruchomości hipoteki zabezpieczającej zarządzony został uchwałą Sądu Okręgowego w Gnieźnie z 8 czerwca 1932 na zabezpieczenie egzekucji roszczeń skarżącej w kwocie 7.540 zł oraz kosztów postępowania w kwocie 500 zł.

Od powyższego aktu Urząd Skarbowy w Gnieźnie wymierzył nakazem płatniczym z 20 marca 1934 opłatę stemplową według 4% stawki od kwoty 12.540 zł na zasadzie art. 52—58 u. o. s. i według 0,5% stawki od kwoty 2.000 zł na zasadzie art. 114 u. o. s.

W odwołaniu od wymiaru skarżąca podniosła, że sporny akt należy uważać za darowiznę względnie za kontrakt mieszany i że za podstawę opłaty od przeniesienia własności mogłaby być przyjęta najwyżej kwota 4500 zł, równająca się sumie „przyjętych opłat".

Orzeczeniem z 19 maja 1934 Izba Skarbowa w Poznaniu odwołania nie uwzględniła.

Rozpatrując skargę, wniesioną na powyższe orzeczenie oraz odpowiedź pozwanej władzy na skargę, NTA rozważył, co następuje:

...Nie jest trafny zarzut, ... że sporny akt stwierdza nabycie nieruchomości pod tytułem darmym. Wartość bowiem świadczeń wzajemnych nabywczyni przekracza... bardzo znacznie wartość odstąpionej nieruchomości, określoną w akcie w kwocie 6.000 zł, wobec czego nie może być oczywiście mowy o darowiźnie, której najistotniejszą cechą jest zamierzenie zbogacenia nabywcy, z pomniejszeniem mienia odstępującego (animus donandi). Władza pozwana opierając się na treści aktu oraz na treści odwołania, z którego wynika, że skarżąca zrzekając się hipoteki dla kwoty 8.040 zł zrzekła się również swych roszczeń, tą hipoteką zabezpieczonych, miała dostateczną podstawę do skwalifikowania czynności prawnej, stwierdzonej tymże aktem, jako odpłatnej i do zastosowania przepisów art. 52—58 u. o. s.

Z powyższych powodów NTA uznał skargę za nieuzasadnioną i orzekł jej oddalenie.

1775.

OPŁATY STEMPLOWE.

Odgraniczenie umowy odpłatnej od darowizny.

1. Dyskwalifikacja umowy jako darowizny a zakwalifikowanie jej jako umowy odpłatnej nie może nastąpić na zasadzie samego tylko obliczenia wartości przejętych przez obdarowaną stronę ciężarów, opartego na przepisach ustawy o podatku spadkowym. (Teza).

2. Istnienie w umowie, mającej być według woli stron przysporzeniem bezpłatnym, ciężarów lub zleceń, zwłaszcza takich, które zazwyczaj są połączone przy przejściu majątku drogą nabycia na wypadek śmierci i przechodzą przy sukcesji uniwersalnej na sukcesora, nie wyklucza zastosowania do danej umowy przepisów ustawy niemieckiej z r. 1906 nawet w wypadku, gdy ciężary te, obliczone według przepisów tej ustawy, przewyższają określoną przez stronę wartość przedmiotu darowizny. (Teza).

Wyrok NTA z 4 września 1936 l. rej. 2860/33 w sprawie skargi Franciszka i Marii Hypkich przeciw Izbie Skarbowej w Poznaniu w przedmiocie opłaty stemplowej.

Aktem notarialnym z 30 lipca 1932 zawarli Tomasz Hypki i jego żona Maria z synem swoim Franciszkiem Hypkim umowę, nazwaną w tek-

ście aktu kontraktem zapisu, mocą której Tomasz i Maria Hypkowie „zapisali" synowi Franciszkowi swoją nieruchomość w Pieruchach wraz z wszelkimi budynkami, w stanie, w jakim się w momencie aktu znajdowała, wraz z wszelkim żywym i martwym inwentarzem. „Cenę zapisu" umówiono na 50.500 zł, którą to cenę przekazali zapisodawcy „na poczet przyszłych sched rodzicielskich swoim dzieciom", wymienionym w akcie, ustanawiając co do każdego z nich sumę i datę wypłaty, oznaczoną kalendarzowo, oraz zastrzegając nieoprocentowanie tych sum. W dalszych ustępach aktu zobowiązał się nabywca ponieść koszty kształcenia małoletniego brata Wojciecha, zabezpieczając ten obowiązek hipoteką zabezpieczającą do kwoty 3.000 zł, przejął hipotekę, zapisaną w sumie 27.000 zł na rzecz Państwowego Banku Rolnego, oraz wszelkie obciążenia na rzecz Skarbu, wynikające z wpisów hipotecznych i kontraktów rentowych. Zapisodawcy zastrzegli sobie prawo zarządu i użytkowania zapisanej nieruchomości aż do śmierci. Oddanie zapisanej nieruchomości w posiadanie nabywcy miało w myśl § 6 umowy nastąpić po śmierci zapisodawców, z którym to dniem oddania przechodzą na nabywcę ciężary i użytki. Wartość zapisanej nieruchomości z inwentarzem podały strony na 92.000 zł, wartość darowizny netto na 9.500 zł. Dodatkowo podał skarżący Franciszek Hypki wartość utrzymania brata Wojciecha na 4.700 zł, wartość użytkowania na 1.205 zł rocznie a wiek zbywców na 60 względnie 57 lat, wartość pogrzebu zmarłego zbywcy na 150 zł, zaś Państwowy Bank Rolny podał, że renta stała wynosi 823 zł 92 gr „o kapitale 34.459 zł 78 gr", że renta ta nie stanowi umorzenia kapitału i że w razie żądania przez Skarb spłaty oblicza się kapitał jako 25-krotność rocznej renty.

Od aktu tego wymierzona została opłata stemplowa w wysokości 4% od sumy 118.134 zł 78 gr.

Na odwołanie, w którym podniesiono m. i., że celem aktu było uregulowanie spadku po Tomaszu Hypkim, który był ciężko chory i zmarł w kilkanaście dni po sporządzeniu aktu, i w którym strony zwalczały przede wszystkim kwalifikację aktu nie jako darowizny, lecz jako pozbycia nieruchomości w rozumieniu ustawy o opłatach stemplowych, zapadła zaskarżona obecnie decyzja, którą odwołania nie uwzględniono z tym uzasadnieniem, że dokument z 30 lipca 1932 przedstawia się wedle swej treści jako umowa o przeniesienie nieruchomości podanej wartości 92.000 zł w zamian za następujące świadczenia:

1)	Cena zdania przekazana osobom trzecim	50.500 zł
2)	Przejęcie hipoteki	24.000 zł
3)	Prawo użytkowania dożywotniego dla zbywcy	29.400 zł
4)	Wartość pogrzebu	150 zł

5) Przejęcie renty skapitalizowanej		34.459,70 zł
6) Przejęcie renty zaległej		411,96 zł
	razem	141.921,66 zł

Ponieważ świadczenia powyższe przewyższają wartość nieruchomości, przeto akt — według motywów tej decyzji — podlega opłacie stemplowej, a podstawą wymiaru będzie wartość świadczeń wzajemnych wedle u. o. s., obliczona przez władzę pozwaną na 124.771 zł 66 gr. Dalej zauważa władza pozwana w zaskarżonej decyzji na zarzuty odwołań, że w myśl art. 7 u. o. s. wartości przedmiotu nie można przyjąć w kwocie niższej niż łączna wartość wszystkich świadczeń wzajemnych, a do tych należy zaliczyć wszystkie wyliczone świadczenia, m. i. także użytkowanie, że proponowanego wymiaru danin, jako opartego na błędnych przesłankach, władza przyjąć nie może i że okoliczność, że zdający zmarł a zdająca z prawa użytkowania rzekomo zrezygnowała, jest bez znaczenia dla wymiaru opłaty stemplowej.

Na zarzuty wniesionej przeciw temu orzeczeniu skargi rozważył NTA, co następuje:

Spór toczy się przede wszystkim o kwalifikację prawną aktu z 30 lipca 1932, który strona skarżąca uważa za darowiznę, zaś władza pozwana za umowę o przeniesienie własności nieruchomości, nie podpadającą pod przepis art. 54 p. 1 u. o. s., zwalniający od opłaty stemplowej pisma, stanowiące tytuł przejścia własności, który wedle przepisów o podatkach spadkowym i od darowizn podlega jednemu z tych podatków.

Strona skarżąca wywodziła w odwołaniu (a raczej trzech kolejnych odwołaniach), że akt z 30 lipca 1932 jest czystą darowizną, uzasadniając to twierdzenie tak treścią tego aktu, jak i towarzyszącymi mu okolicznościami, stwierdzającymi zdaniem skarżących niedwuznacznie wolę stron, skierowaną na zdziałanie darowizny. Władza pozwana uznaje te przesłanki skarżących za błędne, sama natomiast uzasadnia zapatrywanie, iż akt podlega opłacie stemplowej, a zatem nie może być zaliczony do aktów, wymienionych w art. 54 p. 1 u. o. s., tym, że wymienione w decyzji świadczenia przewyższają podaną w akcie wartość nieruchomości.

Otóż stwierdzić należy przede wszystkim, że ani ogólnopolska ustawa o opodatkowaniu spadków i darowizn, ani powołane w niej przepisy ustawy niemieckiej z 3 czerwca 1906, mającej w niniejszym wypadku zastosowanie, nie zawierają definicji darowizny. Ta ostatnia jednak ustawa, o ile chodzi o spadki, odwołuje się do postanowień ustawy cywilnej, wymieniając wyraźnie wypadki, w których jako „nabycie na wypadek śmierci" należy uważać także przedmioty, nie podpadające pod pojęcia

spadku lub zapisu, ustalone w ustawie cywilnej. Skoro w części, dotyczącej darowizn, ustawa ta żadnych przepisów nie zawiera, należy uznać, że darowizną w rozumieniu tej ustawy będzie akt, podlegający przepisom ustawy cywilnej o darowiznach, jak również, że przy interpretacji takich aktów należy stosować reguły interpretacyjne ustawy cywilnej, gdyż żadnych odmiennych reguł dla tego zakresu ustawa z r. 1906 nie zawiera. Stwierdza to pośrednio także przepis § 66 rozp. wykon. z 25 sierpnia 1923 poz. 796 Dz. Ust.

Warunkiem zatem uznania umowy za darowiznę będzie ustalenie, iż wedle rzeczywistej woli stron (§ 133 k. c. niem.), tłumaczonej tak, jak tego wymaga uczciwość i zaufanie, mając na względzie zwyczaje, przyjęte w życiu potocznym (§ 157 k. c.), treścią aktu jest przysporzenie, którym jedna strona zbogaca drugą ze swego majątku, a obie strony zgadzają się w tym, że przysporzenie uskutecznia się bezpłatnie (§ 516), choćby z nałożeniem jakiegoś zlecenia (§ 525).

Chodzi więc o przysporzenie uskutecznione bezpłatnie, a zatem o przysporzenie nie związane z wzajemnym obowiązkiem drugiej strony świadczenia na rzecz przysparzającego odpłaty. Jeśli ten zasadniczy wymóg nie zachodzi, to celem skwalifikowania danej umowy należy przede wszystkim stwierdzić, jaką obiektywnie umowę stanowi dane objawienie woli stron, ustalonej według przepisów o tłumaczeniu umów. W szczególności należy stwierdzić, czy wolą stron było wyłącznie zawarcie umowy odpłatnej, czy też chodzi częściowo o darowiznę a częściowo o umowę odpłatną, w której tylko pewna część przysporzenia nie jest związana z obowiązkiem świadczenia wzajemnego, reszta zaś odpłatnie. Czy zaś darme przysporzenie jakiegoś przedmiotu majątkowego, obciążonego prawami osób trzecich, będzie czystą darowizną o mniejszej tylko wartości, czy też umową mieszaną, będzie zależało od ustalenia woli stron w tej mierze, wynikającej z treści aktu i okoliczności mu towarzyszących, w szczególności z wzajemnego stosunku stron.

Ustawa niemiecka o podatku spadkowym nie wspomina zupełnie o „świadczeniach wzajemnych", z których przyjęcia na siebie przez obdarowanego snuje zaskarżona decyzja wniosek, że umowa z 30 lipca 1932 nie jest darowizną w rozumieniu tej ustawy. Wynika to z konstrukcji tej ustawy, która zajmuje się przede wszystkim spadkami i innymi nabyciami na wypadek śmierci, przy których oczywiście istnienie świadczeń wzajemnych sensu stricto jest pojęciowo wykluczone. Darowizny między żyjącymi poddaje ta ustawa opodatkowaniu na równi z nabyciem na wypadek śmierci, wychodząc widocznie z życiowo i gospodarczo uzasadnionego założenia, że większość takich darowizn nie jest według woli stron

i przyświecającego im przy zawarciu umowy celu niczym innym jak antycypacją sukcesji uniwersalnej na wypadek śmierci. Istnienie jednak w umowie, mającej być według woli stron przysporzeniem bezpłatnym, ciężarów lub zleceń, zwłaszcza takich, które zazwyczaj są połączone przy przejściu majątku drogą nabycia na wypadek śmierci i przechodzą przy sukcesji uniwersalnej na sukcesora jako nie sprzeczne ani z cywilnoprawnym, ani z gospodarczym i życiowym (por. § 157 k. c.) pojęciem darowizny, nie wyklucza zastosowania przepisów ustawy z r. 1906, a tylko stanowi w myśl §§ 29 i 30 tej ustawy jedną z przesłanek obliczenia czystej wartości przysporzenia, będącej podstawą wymiaru podatku. Oczywiście ustawa omawiając szczegółowo różne ciężary, podlegające uwzględnieniu przy wymiarze podatku, wyklucza tym samym traktowanie ich jako świadczeń wzajemnych.

Z tych przesłanek wychodząc należy stwierdzić, że tak w rozumieniu niem. kodeksu cywilnego, jak i ustawy z r. 1906, dyskwalifikowałoby umowę jako darowiznę ustanowienie w niej na rzecz zbywcy świadczenia wzajemnego, stanowiącego ekwiwalent jego świadczenia, czy to w formie zapłaty na jego rzecz kwoty pieniężnej, mogącej być uznaną za cenę kupna (§ 433 ust. 2 k. c.), czy to świadczenia rzeczy, kwalifikującej umowę jako zamianę, czy też innego świadczenia, charakterystycznego dla innego typu umów odpłatnych. Jaki wpływ na to przyznać stosunkowi wartości tych świadczeń, a w szczególności czy nadwyżka wartości świadczenia jednej ze stron nad wartość świadczenia drugiej kwalifikowałaby umowę jako negotium mixtum cum donatione, a więc (bez względu zresztą na oznaczenie stron w akcie, stwierdzającym umowę) jako częściowo akt odpłatny, częściowo darowiznę, czy jako umowę w całości odpłatną lub w całości darmą, to jest quaestio facti, przy której ocenie należy oczywiście, poza wolą stron, sięgnąć do jej interpretacji ze wzajemnych stosunków stron, zwyczajów itp. (§ 157 k. c. niem., por. także § 935 i § 942 austr. u. c. i wyrok NTA z 9 marca 1931 l. rej. 2586/29[1]). O ile treść umowy i znane władzy okoliczności sprawy nie wystarczałyby do bezspornego ustalenia charakteru umowy, byłoby rzeczą strony przedstawić odpowiednie dalsze fakty i dowody. Przy umowach darowizny, co do których z ich treści, czasu i sposobu zawarcia, stosunku osób je zawierających i przyjętych zwyczajów życia potocznego wynika, iż stanowią one z woli stron jedynie antycypację sukcesji uniwersalnej na wypadek śmierci, przyjęcie przez obdarowanego ciężarów tego rodzaju jak długi, obciążające darowany majątek, zapisy na rzecz osób trzecich, zwłaszcza zaś uprawnionych do zachowku, inne zapisy odpowiadające zwyczajom

[1]) OPA 1771/37.

i zlecenia tegoż rodzaju itp. nie mogą być uważane za takie świadczenia wzajemne, które by wykluczały uznanie umowy za darowiznę, wola stron bowiem w tych wypadkach nie może być interpretowana jako skierowana w istocie na zawarcie aktu odpłatnego, jakim nigdy nie może być sukcesja uniwersalna z mocy prawa spadkowego (§ 30 ustawy z r. 1906). Tak samo nie może w tych właśnie wypadkach mieć takiego znaczenia zastrzeżenie przejścia pożytków i ciężarów przedmiotu darowizny na rzecz obdarowanego dopiero z chwilą śmierci darczyńcy, względnie — równoznaczne co do treści i istoty woli stron z tym zastrzeżeniem — zastrzeżenie prawa dożywotniego użytkowania na rzecz darczyńcy. Zastrzeżenie takie bowiem w tych wypadkach nie może być traktowane, tak jak przy umowach odpłatnych, jako część odpłaty, lecz jest jedynie ustaleniem momentu skuteczności umowy na chwilę śmierci darczyńcy zgodnie z istotnym charakterem umowy, regulującej z góry już stosunki majątkowe spadkobierców odnośnie do majątku spadkodawcy. Jeżeli ustawa z r. 1906 każe traktować takie zastrzeżenia użytkowania (przy spadkach oczywiście na rzecz osób trzecich, przy darowiznach jednak, lege non distinguente, także i na rzecz darczyńcy) jako ciężary, których skapitalizowana wartość umniejsza czystą wartość darowizny, stanowiącą podstawę wymiaru, to czyni to w interesie opodatkowanego w słusznym zrozumieniu, że uzyskanie pełnej dyspozycji majątkiem dopiero w czasie przyszłym musi wpłynąć na ustalenie podstawy opodatkowania, dokonywanego już w momencie zawarcia umowy, aby w ten sposób wyrównać intercalaria, powstające przez uiszczenie podatku na dłuższy nieraz czas przed zajściem faktu, będącego istotną podstawą wymiaru tego podatku, tj. zbogacenia się przez uzyskanie pełnej dyspozycji majątkiem, obciążonym czasowo użytkowaniem. że tak właśnie należy te postanowienia rozumieć, wynika niedwuznacznie z przepisu § 26 ustawy z r. 1906, według którego zobowiązany może żądać odłożenia opodatkowania aż do zgaśnięcia prawa użytkowania i opłaca wtedy podatek dopiero w momencie uzyskania pełnej dyspozycji majątkiem, ale też już od pełnej wartości tego majątku. Świadczy też o tym i przepis § 18, nakazujący w razie wcześniejszego wygaśnięcia prawa użytkowania odpowiednio umniejszyć podatek od nabycia tego prawa, przy odpowiednim podwyższeniu podatku od przejścia majątku, tym użytkowaniem obciążonego.

Wszystkie te przepisy, mające wobec brzmienia § 56 ustawy z r. 1906 i § 67 rozp. wykon. z 25 sierpnia 1923 poz. 796 Dz. Ust. niespornie zastosowanie także do wymiaru podatku od darowizn, wskazują jasno na intencję ustawodawcy, by traktować zastrzeżone darczyńcy dożywotnie użytkowanie przedmiotu darowizny jedynie jako moment od-

raczający przejście majątku i zmieniający skutkiem tego podstawę wymiaru, nie zaś jako świadczenie wzajemne, mogące dyskwalifikować umowę darowizny i nadać jej cechy umowy odpłatnej.

Tak, jak zasadniczo nie można wykluczyć możliwości przyjęcia bez dobrodziejstwa inwentarza spadku obciążonego ponad wartość, w którym to wypadku najniewątpliwiej przejście spadku musiałoby być traktowane pod kątem widzenia przepisów o opodatkowaniu spadków i darowizn, a nie art. 52 u. o. s. (co wynika też a contrario z § 30 ustawy z r. 1906), tak samo nie można też wykluczyć, zwłaszcza w stosunku między rodzicami i dziećmi oraz rodzeństwem między sobą, przyjęcia darowizny, obciążonej ponad wartość świadczeniami na rzecz czy to rodziców, czy rodzeństwa, nie mającymi, jak wyżej zaznaczono, wyraźnego charakteru odpłaty. Interpretacja takiej umowy mogłaby doprowadzić co najwyżej do wniosku, że istnieje darowizna o przeciwnym kierunku, niż strony określiły w umowie, nie mogłaby jednak w świetle tak wyrażonej w akcie, jak i wynikającej ze stosunków osobistych stron ich intencji, doprowadzić do przyjęcia, iż istotną wolą stron było zawarcie umowy odpłatnej. Tym bardziej nie może doprowadzić przy analogicznym stanie faktycznym do takiego uznania interpretacja, oparta nie na przepisach ustawy cywilnej, ani na zasadach uczciwego obrotu i dobrej wiary oraz zwyczajów życia potocznego, lecz na przepisach specjalnej ustawy, mających na celu jedynie określenie w sposób słuszny i sprawiedliwy podstaw wymiaru podatku spadkowego. Jest rzeczą najzupełniej oczywistą, że strony inaczej traktują np. nabycie majątku ziemskiego, obciążonego rentą wieczystą, aniżeli pod kątem widzenia skapitalizowanej wartości takiej renty (jej 25-krotności w myśl § 17 niem. ustawy z r. 1906). Dla nabywcy takiego majątku przedstawia się ten ciężar nie jako zmniejszenie wartości majątku o jego skapitalizowaną wartość, lecz jako obciążenie przyszłych dochodów a więc tylko zmniejszenie rentowności. Nie można więc z samego tylko przejęcia takiego obciążenia snuć wniosków o woli stron, skierowanej na odpłatność umowy, jeśli wniosku takiego nie uzasadniają inne, decydujące w myśl poprzednich wywodów, okoliczności sprawy. Tak samo jeśli strony, umawiające przejście w drodze darowizny prawa własności majątku nieruchomego natychmiast, zaś jego użytków i ciężarów dopiero w momencie śmierci darczyńcy, będącego w stosunku do obdarowanego, jako jego koniecznego dziedzica, koniecznym przyszłym spadkodawcą, nie uważają tej umowy za odpłatną, lecz jedynie za rodzaj darowizny na wypadek śmierci, umocnionej przez ubranie jej w tę formę tak, by się stała praktycznie nieodwołalna i uniezależniona od późniejszych dyspozycji darczyńcy, to nie możnaby wbrew wykazanej takiej in-

tencji uznać, że istotna wola stron była skierowana na zawarcie umowy odpłatnej. Obdarowany może bowiem uważać taką formę darowizny za korzystniejszą dla siebie, a nie za bardziej go obciążającą od darowizny, w całości skutecznej dopiero w momencie śmierci darczyńcy.

Z tych powodów uznał NTA, że władza pozwana, opierając ocenę aktu z 30 lipca 1932 jedynie na stosunku między podaną w akcie wartością przedmiotu darowizny a przyjętymi przez skarżącego ciężarami i ograniczeniami, których wartość obliczona została wedle przepisów ustawy z r. 1906, miarodajnych jedynie dla ustalenia podstaw wymiaru podatku, a nie dla interpretacji woli stron, nie rozprawiła się dostatecznie z zarzutami odwołań, wskazującymi, że akt ten był z woli stron, objawionej wyraźnie i potwierdzonej okolicznościami towarzyszącymi jego zawarciu oraz wzajemnym stosunkiem stron jako rodziców i syna, darowizną, dopuściła się istotnej wadliwości postępowania. Z tego powodu uchylił NTA zaskarżone orzeczenie po myśli art. 84 p. 3 rozporządzenia o NTA (poz. 806/32 Dz. Ust.).

Tzw. umowy zdania (zapisu, oddania, przekazania, zlecenia) przedstawiają, jak to wynika z kilku ankiet, zachodzącą bardzo często formę przejścia własności nieruchomości z pokolenia na pokolenie. W województwach zachodnich przejście własności gospodarstw wiejskich z rodziców na dzieci odbywa się nawet w większości wypadków drogą umów zdania.

W starszej literaturze znalazł się cały szereg głosów, które przypisywały umowie zdania wprost naturę spadkowo-prawną. Główny przedstawiciel tej teorii (Runde, Die Rechtslehre von der Leibzucht oder dem Altenteile, Oldenburg 1805) wskazał na to, iż rozporządzenia na wypadek śmierci w sensie prawa rzymskiego nie były znane w krajach środkowo-europejskich przed recepcją prawa rzymskiego. Kto zamierzał zmienić spadkobranie ab intestato, ten musiał zdać swój majątek spadkobiercom już za swego życia drogą umowy (tzw. Erbverlassung czyli Güterverlassung unter Lebenden). W ten sposób rozwinęła się instytucja umowy zdania. Runde przytoczył cały szereg ustaw partykularnych, które traktowały zdanie majątku za życia spadkodawcy pod względem prawnym jako pactum successionis anticipatae. Tak samo przypisywano przewidzianej w art. 1075 i n. kod. Nap. instytucji działu sporządzonego przez wstępnych (partage d'ascendants), instytucji podobnej do umowy zdania, w pierwszej połowie XIX wieku charakter antycypacji dziedziczenia (pre-succession ou ouverture anticipée de la succession) w sensie prawnym (Planiol, Traité pratique de droit français, Paryż 1933, t. V nr 839).

Dawna teoria natury spadkowo-prawnej umowy zdania nie może się już utrzymać w świetle obowiązujących ustaw cywilnych. Tak kodeks cywilny niemiecki (§ 1922) jak kodeks cywilny austriacki (§ 536), jak i kodeks Napoleona (art. 718) znają tylko jedno zdarzenie, które spowodować może dziedziczenie, tj. śmierć spadkodawcy. (Kodeks Napoleona znał co prawda pierwotnie obok otwarcia się spadku przez śmierć fizyczną także i otwarcie się spadku przez śmierć cywilną, postanowienie to zostało jednak uchylone ustawą z 31 maja 1854). Skoro więc ustawa łączy pojęcie dziedziczenia nierozerwalnie z śmiercią spadkodawcy, to czynność prawna która staje

się skuteczna już za życia spadkodawcy, nie może być subsumowana pod pojęcie dziedziczenia.

Aczkolwiek przejście majątku za życia spadkodawcy nie może być uważane za dziedziczenie w sensie prawnym, to jednak z punktu widzenia celu, który strony osiągnąć chcą przez zawarcie odnośnej umowy, i z punktu widzenia efektu gospodarczego, wynikającego z przekazania majątku za życia spadkodawcy, przejście takie ma z reguły wyraźny charakter antycypacji dziedziczenia. Okoliczność tę potwierdzają pobudki, które zwykle powodują zawieranie umów zdania. Bardzo wielką rolę jako pobudka, skłaniająca gospodarza do przekazania gospodarstwa, odgrywa jego niezdolność do pracy, czy to z powodu podeszłego wieku, czy z powodu choroby. Jeżeli gospodarz nie może już pracować w swoim gospodarstwie, nadszedł czas przekazania gospodarstwa pokoleniu następnemu. Drugą ważną pobudką, powodującą przekazanie gospodarstwa, jest chęć zapobieżenia ewentualnym sporom spadkowym. Ludność wiejska zna na ogół dobrze trudności, powstające przy spadkobraniu ustawowym w odniesieniu do gospodarstwa rolnego. Odpowiednią umową zdania gospodarze chcą zabezpieczyć racjonalne przejście gospodarstwa na pokolenie następne. Cel ten dałby się osiągnąć co prawda i przez rozporządzenie na wypadek śmierci. Jednakże testamenty — i jeszcze w większej mierze umowy dziedziczenia — nie są zbyt lubiane wśród ludności wiejskiej, która woli umowę zdania.

Strony, zawierające umowę zdania, chcą więc z reguły antycypować ten stan rzeczy, który by zaistniał dopiero na skutek śmierci zdającego. Między stanowiskiem przejemcy i jego rodzeństwa po zawarciu umowy zdania a stanowiskiem wymienionych osób na podstawie testamentu lub umowy dziedziczenia po otwarciu się spadku istnieje bardzo daleko idąca analogia. Przejemca staje się właścicielem gospodarstwa tak na podstawie umowy zdania, jak i na podstawie testamentu względnie umowy dziedziczenia. Na podstawie umowy zdania odpowiada on nabytym gospodarstwem za długi zdającego, ciążące na tym gospodarstwie (art. 188 kod. zobow.). Spadkobierca może odpowiedzialność swoją za zobowiązania spadkowe ograniczyć (§ 1975 i n. niem. kod. cyw.) do przedmiotów spadkowych (cum viribus hereditatis), tak, że jego odpowiedzialność z reguły nie sięga dalej niż odpowiedzialność przejemcy na podstawie umowy zdania. Odprawy, ustanowione w umowie zdania na rzecz rodzeństwa przejemcy, mają charakter wierzytelności (art. 92 kod. zobow.). Ten sam charakter mają zapisy, którymi spadkodawca obdarzył rodzeństwo spadkobiercy w rozporządzeniu na wypadek śmierci (§ 2174 kod. cyw.). W obydwóch wypadkach wierzytelności mogą być hipotecznie zabezpieczone, rozłożone na raty itp. Główna różnica między przejściem gospodarstwa na następne pokolenie drogą umowy zdania a przejściem na podstawie rozporządzenia na wypadek śmierci polega na konieczności zabezpieczenia utrzymania zdającego na resztę jego życia w pierwszym wypadku. To zabezpieczenie utrzymania zdającego uskutecznia się albo przez ustanowienie na rzecz zdającego dożywotniego użytkowania albo przez ustanowienie dla niego wymiaru (dożywocia).

Teza, iż umowa zdania pod względem praktycznym jest niczym innym niż antycypacją dziedziczenia, uznana jest przez współczesną naukę (por. Ohanowicz, Wymowa (wymiar) w projekcie polskiego kodeksu cywilnego, Ruch Pr. Ek. i Soc. 1930 str. 106; Enneccerus-Kipp-Wolff, Lehrbuch des bürgerlichen Rechts, t. IV str. 247, 259, 270, 273, 280; Ehrenzweig, System des österr. allg. Privatrechts, t. 2, cz. 2, str. 324; Planiol i Ripert l. c. tom 5 nr 817). W Niemczech, gdzie instytucja umowy zdania bywa bardzo często stosowana, judykatura przyjęła również wyżej wymienioną tezę. W wyroku 118.20 Sąd Rzeszy zdefiniował umowę zdania jako „umowę, mocą której rodzice z e

względu na przyszłe dziedziczenie zdają majątek swój za życia jednemu z potomków, przy czym ustanawiają dla siebie wystarczające utrzymanie oraz dla istniejących obok przejemcy dalszych potomków odprawę."

Umowa zdania jest zatem co prawda czynnością prawną inter vivos, zmierza ona jednak do antycypowania dziedziczenia. To też NTA słusznie ustalił, iż „przyjęcie przez obdarowanego ciężarów tego rodzaju jak długi... nie może być uważane za takie świadczenia wzajemne, które by wykluczały uznanie umowy za darowiznę, wola stron bowiem w tych wypadkach nie może być interpretowana jako skierowana w istocie na zawarcie aktu odpłatnego, jakim nigdy nie może być sukcesja uniwersalna z mocy prawa spadkowego." Przejemca zajmuje na podstawie umowy zdania mniej więcej to samo stanowisko, które by miał jako spadkobierca, gdyby zdający zmarł. Trafnie zatem NTA traktuje wypadek przekazania gospodarstwa, obciążonego ponad wartość świadczeniami na rzecz osób bliskich przejemcy, analogicznie do przyjęcia — bez dopuszczalnych ograniczeń — spadku obciążonego ponad wartość, subsumując oba te wypadki pod postanowienie ustawy o podatku spadkowym.

Dodać należy, iż wartość świadczeń przejemcy, obliczona wedle przepisów o opodatkowaniu spadków i darowizn, jest do pewnego stopnia fikcyjna. Zabezpieczenie utrzymania zdającego następuje zwykle przez ustanowienie dla niego odpowiedniego wymiaru. Faktycznie jednak zdający kontentuje się skromnym utrzymaniem u przejemcy. Rzeczywiste koszty, powstające z tego tytułu, są zatem znacznie niższe od obliczonej wedle norm ustawowych wartości wymiaru. Odprawy rodzeństwa są nieraz bezprocentowe albo nisko procentowe i, co najważniejsze, płatne są z reguły w ratach według dostosowanego do warunków danego gospodarstwa planu zapłaty. Przy normalnej transakcji odpłatnej, dokonanej co do tego samego obiektu między osobami obcymi, warunki nabycia byłyby dla przejemcy o wiele uciążliwsze. Już z tych względów nie można świadczeń przejemcy traktować na równi z świadczeniami wzajemnymi nabywcy przy normalnej transakcji odpłatnej.

Wybitnie fikcyjny charakter samego obliczenia przewagi wartości świadczeń nad wartością rzeczy, będącej przedmiotem transakcji, wynika wyraźnie z następującej okoliczności: Celem stwierdzenia, czy w ogóle zachodzi wymieniona przewaga, władza wymiarowa obliczyła wartość kapitału świadczeń periodycznych według mnożnej przewidzianej w § 17 i n. ustawy o podatku spadkowym. Zaś opłatę stemplową wymierzono niewątpliwie od wartości kapitału świadczeń periodycznych obliczonego według mnożnej przewidzianej w art. 10 u. o. s., która jest znacznie niższa od mnożnej ustalonej w ustawie o podatku spadkowym.

Dr Gustaw Klusak

Wyrokiem powyższym NTA odstąpił od swej judykatury dotychczasowej, ujawnionej w szczególności w wyrokach OPA 571/34 i 1772/37.

W myśl art. 54 p. 1 u. o. s. „wolne są od opłaty stemplowej pisma, stanowiące tytuł przejścia własności, który według przepisów o podatkach spadkowym i od darowizn bądź podlega jednemu z tych podatków, bądź jest od nich zwolniony". W myśl § 56 niemieckiej ustawy o podatku spadkowym z 1906 r. (który ma zastosowanie do przypadku rozstrzygniętego omawianym wyrokiem) należy w zakresie opodatkowania darowizn stosować analogicznie § 29 tejże ustawy, w myśl którego „podatek spadkowy oblicza się od kwoty, o którą nabywca wzbogacił się". Jeśli więc na skutek umowy, którą ze stanowiska prawa cywilnego należy uważać za darowiznę, obdarowany nie wzbogacił się, to dana umowa nie podlega podatkowi od darowizn. Nasuwa się pytanie, czy taka darowizna mieści się w ramach art. 54 p. 1 u. o. s.

U. o. s., chcąc wyrazić, że od pewnego przedmiotu, w zasadzie podlegającego opłacie stemplowej, wśród pewnych szczególnych okoliczności opłata stemplowa (w ogóle lub opłata pewnego rodzaju) nie należy się, używa wyrażeń dwojakiego rodzaju: oświadcza bądź, że dany przedmiot „jest wolny od opłaty", bądź że „nie podlega opłacie". Ponieważ te zwroty są użyte w rozdz. 10 u. o. s., mianowicie każdy na czele jednego z dwóch sąsiadujących ze sobą artykułów (art. 53 i 54), więc są przeciwstawne: nie można ich utożsamiać. Choćby ktoś był zdania, że wyrażenie „nie podlegają" oznacza również te przedmioty, które ustawa wyraźnie zwalnia od opłaty (określa jako „wolne od opłaty"), to jednak nie mógłby uważać za „zwolnione" przedmiotów, nie posiadających tych cech, od których ustawa w przepisie, określającym przedmiot opodatkowania, a stanowiącym regułę (a nie wyjątek), uzależnia należność opłaty. (Nie można np. twierdzić w związku z art. 1 u. o. s., że są „wolne" od opłaty stemplowej pisma nie wymienione w części drugiej u. o. s., ani też w związku z art. 52, że jest „wolne" od opłaty, przewidzianej w rozdz. 10 u. o. s., pismo stwierdzające sprzedaż rzeczy nie będącej nieruchomością w rozumieniu art. 12). Z tych rozważań wynika, że skoro u. o. s. w art. 54 p. 1 mówi o pismach „podlegających" podatkowi od darowizn oraz o „zwolnionych" od tego podatku, to nie ma na myśli, a zatem nie wyłącza z zakresu art. 52 i 58, pism, które wprawdzie stwierdzają umowę darowizny i nie są wymienione w przepisach, wyłączających pewne przedmioty z zakresu podatku od darowizn, lecz mimo to n i e p o d l e g a j ą temu podatkowi. A zatem jest wolna zarówno od podatku od darowizn, jako też od opłaty stemplowej np. darowizna nieruchomości nieobciążonej, zdziałana na rzecz fundacji — na cele dobroczynne albo na cele nauki lub nauczania (art. 4 ustawy z 18 lipca 1924 poz. 699 Dz. Ust.), jak również darowizna nieruchomości nieobciążonej, której wartość nie przewyższa 10.000 zł, zdziałana na rzecz zstępnego darczyńcy (art. 1 powołanej ustawy). Ale podlega opłacie stemplowej w myśl art. 52 i 58 u. o. s. (choć nie podlega podatkowi od darowizn) darowizna, na skutek której obdarowany nie wzbogaca się, a nie wzbogaca się dlatego, bo ciężary, które obciążają obdarowanego na skutek umowy darowizny, bądź równają się wartości darowanej nieruchomości bądź nawet tę wartość przewyższają. Innymi słowy: W art. 54 p. 1 u. o. s. jest mowa nie o „piśmie, stwierdzającym darowiznę", lecz o piśmie „stanowiącym tytuł przejścia własności, który według przepisów o podatku od darowizn" bądź podlega temu podatkowi bądź jest od niego zwolniony. Jakkolwiek więc na mocy § 55 powołanej ustawy z 1906 r. podatkowi od darowizn podlega tylko darowizna, to jednak stwierdzenie, że dana umowa jest darowizną, nie uprawnia samo przez się do wniosku, że pismo stwierdzające tę umowę jest wolne od opłaty stemplowej.

Powyższy tok myśli stosował stale austriacki Trybunał Administracyjny (Budw. nr 2002/84, 5540/90, 6811/92). Jakkolwiek ta judykatura zawiera interpretację prawa austriackiego (§ 2 ust. 1 ces. rozp. z 19 marca 1853 Dz. u. p. nr 53), to jednak może być przytoczona przy sposobności niniejszej: ze względu na zgodność treści powołanej normy austriackiej z powołanym § 29 ustawy niemieckiej z 1906 r. Powołane orzeczenie nr 2002/84 zawiera tezę następującą: „Ist eine solche Gebühr nur dann abzunehmen, wenn unter Berücksichtigung aller Abzugsposten vom Wertbetrage des abgetretenen Vermögens etwas e r ü b r i g t, so folgt daraus, dass, wenn nichts erübrigt, mithin die Grundlage der Bemessung fehlt, eine Schenkungsgebühr nicht bemessen werden kann, folglich gebührenrechtlich eine Schenkung selbst teilweise nicht anzunehmen, sondern das Rechtsgeschäft als ein entgeltliches zu betrachten und zu behandeln ist".

Motywacja wyroku, z którym wiąże się glosa niniejsza, zawiera też tezy, dotyczące ratio legis. NTA jest zdania, że motywem opodatkowania darowizn jest możliwość użycia tego typu umów do antycypacji spadkobrania oraz że wobec tego zasady opodatkowania powinny być w obu dziedzinach pod każdym względem te same. Pomijając już, że nie wszystkie darowizny są antycypacją spadkobrania i że taka antycypacja może nastąpić również drogą sprzedaży (zwłaszcza przy rozłożeniu ceny na raty, odpowiadające kosztom utrzymania sprzedawcy), sądzę, iż szukając motywu opodatkowania darowizn nie potrzebujemy opierać się na opodatkowaniu spadków jako na pośrednim ogniwie logicznym i nie musimy upatrywać motywu w możności obejścia opodatkowania przyszłego spadku. Opodatkowanie darowizny podatkiem tego typu, jak obowiązujący u nas „podatek od darowizn", jest uzasadnione tylko wtedy, gdy darowizna wzbogaca obdarowanego. Ponieważ to samo uzasadnia opodatkowanie spadku, więc ta zbieżność ułatwia technikę prawodawczą: umożliwia w znacznej mierze zastosowanie do obu rodzajów opodatkowania zasad identycznych. Z tego jednak nie wynika, że wszystkie zasady muszą być w obu dziedzinach te same i w ogóle że antycypacja spadkobrania musi być opodatkowana tak samo jak spadkobranie. Zasady bowiem opodatkowania powinny być dostosowane do gospodarczej istoty przedmiotu opodatkowania. Z tego gospodarczego punktu widzenia rzuca się w oczy szereg ważkich różnic między spadkobraniem a darowizną, zastępującą spadkobranie. Przyszły spadkobierca uzyskuje drogą darowizny niezwłocznie możność rozporządzania mieniem, na które może jeszcze długo musiałby czekać w przypadku spadkobrania, może niezwłocznie zastosować metody gospodarki, które uważa za odpowiednie, może niezwłocznie czerpać dochody z owego mienia, może — nawet w razie obciążenia całego darowanego przedmiotu dożywotnim użytkowaniem na rzecz darczyńcy — osiągnąć niezwłocznie uchwytne (a nie tylko formalno-prawne) zwiększenie swego majątku drogą sprzedaży owego przedmiotu. Darowizna na rzecz przyszłego spadkobiercy stwarza od razu stan zupełnej pewności, rozstrzyga ostatecznie kwestię, która byłaby przez szereg lat wątpliwa: nie wiadomo bowiem czy przyszły spadkobierca, który otrzymał dziś pewne mienie tytułem darowizny, otrzymałby je po latach tytułem spadkobrania: po latach owo mienie może nie istniałoby lub byłoby zdeteriorowane lub obciążone długami w stopniu znacznie wyższym niż obecnie; nawet wychodząc z założenia, że takie zmiany nie nastąpią, nie można przewidzieć, jak wielki byłby udział w spadku: osobie dziś obdarowanej może przypadłoby tytułem spadku znacznie mniej niż otrzymała tytułem darowizny — może tylko część ab intestato, może tylko zachowek. Także w zakresie obciążeń różnica jest znaczna: spadkobierca czy legatariusz bywa obciążony drogą rozporządzenia ostatniej woli, a zatem jednostronnym oświadczeniem woli spadkodawcy; obciążenia zaś, przewidziane w umowie darowizny, wynikają ze zgodnych oświadczeń woli obu stron: udział nabywcy w stworzeniu zgodnej woli stron umożliwia mu w dużej mierze jej ukształtowanie.

W świetle powyższych danych nie wydaje się trafną uwaga NTA, że skoro nie pobiera się opłaty stemplowej, przewidzianej w art. 52 u. o. s., gdy ktoś nabywa drogą spadku majątek przeciążony, to nie należy też opodatkowywać opłatą stemplową nabycia takiego majątku drogą darowizny. W wyroku OPA 1779/37 stwierdził NTA, że pewne nabycie na mocy testamentu podlega opodatkowaniu, choć nie podlegałoby podatkowi, gdyby nastąpiło drogą darowizny.

Nie jest jasne, dlaczego NTA podkreśla, że „strony inaczej traktują np. nabycie majątku ziemskiego obciążonego rentą wieczystą aniżeli pod kątem widzenia skapita-

lizowanej wartości takiej renty (jej 25-krotności w myśl § 17 niem. ustawy z r. 1906)" i że „dla nabywcy takiego majątku przedstawia się ten ciężar nie jako zmniejszenie wartości majątku o jego skapitalizowaną wartość, lecz jako obciążenie przyszłych dochodów, a więc tylko zmniejszenie rentowności". To bowiem stwierdzenie, które w tej samej mierze dotyczy zarówno obciążenia wieczystego jako też pożyczki hipotecznej, spłacalnej w ciągu lat kilkudziesięciu ratami annuitetowymi — ma znaczenie wyłącznie z psychologicznego punktu widzenia. Ze stanowiska prawnego jasne jest, że osoba, która nabywa drogą spadku lub darowizny nieruchomość obciążoną bądź rentą wieczystą bądź długoterminową pożyczką hipoteczną, zaprotestowałaby, gdyby podstawę wymiaru ustalono bez potrącenia skapitalizowanej wartości renty bądź kapitałowej reszty pożyczki hipotecznej. Sprzeciwiłaby się słusznie, gdyż z powołanego już § 29 ustawy z 1906 r. w związku z §§ 17, 18 i 19 tejże ustawy wynika, że celem ustalenia podstawy wymiaru należy dokonać potrącenia, opartego na założeniu, iż ciężary zmniejszają wartość i przy tym obliczyć potrącenie w takiej wysokości, jaka równa się zmniejszeniu wartości; tak samo ma się rzecz z użytkowaniem (§ 26 ust. 1 ustawy z 1906 r.; istotę rzeczy ujawnia ust. 1 zawierający regułę, a nie ust. 2, zawierający wyjątek, stosowany nie z urzędu, ale tylko na wniosek podatnika). Skoro daną kwestię rozstrzygamy dla pewnej grupy przypadków w pewien określony sposób na korzyść strony, to nie możemy tejże kwestii rozstrzygnąć dla innej grupy przypadków w zupełnie inny sposób dlatego tylko, że w tej drugiej grupie to samo rozstrzygnięcie jest stronie niekorzystne. Również NTA uznał w wyroku OPA 1773/37 zasadę, że obciążenie obdarowanego obowiązkiem do świadczeń periodycznych zmniejsza wartość przedmiotu darowizny. Skoro obciążenia, o których mowa, mają bardzo dużą doniosłość finansową, gdy ich suma jest niższa niż wartość brutto przedmiotu darowizny (gdyż wtedy one powodują obniżenie kwoty podatku), to nie można uważać ich za bezwartościowe imponderabilia od chwili, gdy ich suma zrównała się z wartością brutto.

Nadto nastawienie psychiczne, o którym mowa, nie działa bezwzględnie. Wszak każdy, którego nieruchomość jest obciążona czy długoterminowym długiem hipotecznym czy rentą dożywotnią lub wieczystą, rozumie, że w razie sprzedaży danej nieruchomości otrzyma tytułem ceny mniej, niż otrzymałby w braku owych obciążeń.

NTA jest zdania, że „zastrzeżenie prawa dożywotniego użytkowania na rzecz darczyńcy jest jedynie ustaleniem momentu skuteczności umowy na chwilę śmierci darczyńcy". (Zapatrywanie to można oczywiście rozumieć tylko w ten sposób, że skuteczność jest częściowo odroczona do śmierci darczyńcy; wszak własność — nuda proprietas — przechodzi na obdarowanego niezwłocznie. Inaczej ma się rzecz przy darowiźnie na wypadek śmierci, której cechę istotną stanowi w myśl § 2301 kod. cyw. niem. stypulacja, iż obdarowany przeżyje darczyńcę; mimo to NTA włączył do powodów omawianego wyroku dalsze spostrzeżenie z zakresu psychologii: iż „strony umawiające przejście w drodze darowizny prawa własności majątku nieruchomego natychmiast, zaś jego użytków i ciężarów dopiero w momencie śmierci darczyńcy", uważają tę umowę „za rodzaj darowizny na wypadek śmierci"). W tej mierze zauważam: „Jeśli w umowie, na mocy której osoba A darowała nieruchomość osobie B, zostało ustanowione dożywotnie użytkowanie na rzecz A i następnie osoba B za życia osoby A darowuje osobie C tęże nieruchomość (obciążoną dożywociem na rzecz A), to o umowie drugiej nikt nie powie, iż „ustala moment skuteczności na chwilę śmierci darczyńcy" (gdyż darczyńcą jest B a nie A). Użytkowanie, które służy

osobie A, nie zmienia swej prawnej istoty na skutek tego, że właścicielem rzeczy obciążonej tym użytkowaniem przestał być B a stał się C; z gospodarczego punktu widzenia jest różnica nieistotna (a w razie krótkości czasu, który upłynął między umową pierwszą a drugą — praktycznie nieuchwytna), na tym polegająca, że w dniu zawarcia umowy drugiej jest bliżej do śmierci osoby A, niż było w dniu zawarcia umowy pierwszej, że zatem wartość użytkowania zmniejszyła się. Wobec tak daleko posuniętej jednakowości obu umów przypisywanie umowie pierwszej funkcji szczególnej, polegającej na odroczeniu skuteczności, nie jest m. zd. zgodne z istotą rzeczy. Ustanowienie dożywotniego użytkowania (w umowie pierwszej) bądź przejęcie (w umowie drugiej) istniejącego już ciężaru, odpowiadającego prawu użytkowania, nie różni się — w zakresie prawa skarbowego — od ustanowienia bądź przejęcia długoterminowego długu hipotecznego.

Nie od rzeczy będzie dodać, że konstrukcja prawna stosowana w judykaturze dotychczas, a broniona w glosie niniejszej, czyni zbędnym stosowanie bardzo trudnej metody, wskazanej przez NTA w passusie złożonym z trzech zdań, z których pierwsze zaczyna się od wyrazów: „Z tych przesłanek wychodząc", a ostatnie kończy się wyrazami: „byłoby rzeczą strony przedstawić odpowiednie dalsze fakty i dowody". Ta metoda stawia urzędnika, znającego art. 286 k. k., między Scyllą interesu publicznego a Charybdą interesu prywatnego, czyli w obliczu węzła gordyjskiego, tylko rozciąć się dającego: mieczem prawodawcy.

Achilles Rosenkranz

1776.

OPŁATY STEMPLOWE.

Umowa o dział majątku wspólnego.

Umowa, na mocy której ojciec zbywa córce ułamkową część nieruchomości, nabytą na podstawie umowy o wspólność majątkową małżeńską, oraz dalszą część ułamkową tejże nieruchomości, nabytą drogą dziedziczenia — zawiera dwie czynności prawne, z których pierwsza, dotycząca części nabytej z tytułu wspólności majątkowej małżeńskiej, jeśli ma cechy darowizny, podlega przepisom o opodatkowaniu darowizn, druga nie podlega opodatkowaniu: w myśl art. 131 ust. 2 lit. a) u. o. s.

Wyrok NTA z 17 września 1936 l. rej. 9395/34 w sprawie Ludwiki Wojta przeciw Izbie Skarbowej w Poznaniu w przedmiocie opłaty stemplowej.

Nakazem płatniczym z 19 lutego 1934 Urząd Skarbowy w Lesznie wymierzył skarżącej od aktu notarialnego z 15 lutego 1934, stwierdzającego, według zawartego w akcie określenia, rozdział spadkowy i kontrakt zdania, opłatę stemplową na zasadzie art. 13, 15, 131, 132 i 139 u. o. s. według 4% stawki od kwoty 4.875 zł jako podstawy wymiaru. W odwo-

łaniu od nakazu płatniczego skarżąca podniosła zarzut, że zastosowanie przepisów art. 131, 132 i 139 u. o. s. jest błędne, albowiem umowa z 15 lutego 1934 nie jest działem majątku wspólnego, skoro wspólność majątkowa małżonków Piotra i Stanisławy Kozaków z chwilą śmierci jednego z nich już nie istniała. Skarżąca, powołując się na wykładnię Ministerstwa Skarbu nr 216, twierdziła, że do kontraktu zdania ma zastosowanie przepis art. 52 u. o. s., zaś do rozdziału spadkowego przepis art. 54 p. 1 u. o. s. i że od aktu quaestionis żadna opłata się nie należy.

Izba Skarbowa w Poznaniu orzeczeniem z 30 lipca 1934 odwołania nie uwzględniła....

NTA rozważył, co następuje:

Powołany na wstępie akt stwierdza, że nieruchomość Tworzanice Wielkie k. 8 jest zapisana na rzecz Piotra i Stanisławy małż. Kozaków, żyjących w ogólnej wspólności majątkowej na podstawie prawa krajowego, wobec tego połowa tej nieruchomości należy wskutek śmierci Stanisławy Kozak do jej masy spadkowej. Według poświadczenia dziedziczenia spadek po zmarłej dziedziczą jej mąż Piotr w jednej czwartej części oraz wspólne dzieci Stanisław i Ludwika, zamężna Wojta, każde w trzech ósmych częściach. Wymienionym aktem Piotr Kozak i Stanisław Kozak odstąpili i oddali na własność skarżącej cały majątek spadkowy po zmarłej Stanisławie Kozak, a ponadto Piotr Kozak swoją połowę nieruchomości Tworzanice Wielkie k. 8, w zamian za co skarżąca zobowiązała się do wydawania ojcu Piotrowi dożywotniego wymiaru wartości rocznej 600 zł oraz do sprawienia pogrzebu kosztem 100 zł, tudzież do wypłacenia Stanisławowi Kozakowi tytułem spłaty spadkowej kwoty 2.500 zł. Wartość nieruchomości podano w akcie w kwocie 12.000 zł. Władza przyjęła, że wartość udziału skarżącej w majątku wspólnym wynosiła przed działem 2.250 zł, gdy zaś na skutek działu otrzymała całą nieruchomość, przeto nadwyżka ponad jej udział wynosi 9.750 zł. Z uwagi na to, że wspólność wynikła w części ze wspólności majątkowej małżeńskiej, w części zaś z dziedziczenia, władza ustaliła, że połowa tej ostatniej kwoty, tj. 4.875 zł stanowi podstawę wymiaru.

Skarga zwalczając stanowisko władzy zaznacza, że z chwilą śmierci jednego z małżonków Kozaków istniejąca między nimi wspólność majątkowa skończyła się a połowa majątku, należąca do zmarłego małżonka, stanowi spadek po nim. Według skargi sporny akt stwierdza częściowo rozdział spadkowy, częściowo zaś kontrakt zdania.

Jednakowoż stanowisko skargi, iż z chwilą śmierci Stanisławy Kozak nie mogło być już mowy o wspólności majątkowej w odniesieniu do całej nieruchomości quaestionis, nie jest trafne, gdyż wskutek przejścia

w drodze spadku niewydzielonej części omawianej nieruchomości na dwoje dzieci zmarłej istniała nadal współwłasność tejże nieruchomości między pozostałym przy życiu małżonkiem a dziećmi.

Za słuszne natomiast należało uznać stanowisko skargi, że akt notarialny z 15 lutego 1934 stwierdza dwie czynności prawne, a mianowicie w części dział spadkowy, w części zaś „kontrakt zdania". O ile bowiem chodzi o tę część aktu quaestionis, w której Piotr Kozak odstąpił córce Ludwice Wojta swój udział we współwłasności nieruchomości, a którą skarga kwalifikuje jako kontrakt zdania, to odnośna czynność prawna, aktem stwierdzona, stanowi umowę darowizny. Świadczenia, do jakich zobowiązała się obdarowana, nie odbierają powyższej czynności prawnej charakteru umowy darowizny nie tylko dlatego, że ich łączna wartość, odpowiednio skapitalizowana, nie dosięga wartości obiektu darowizny, ale i dlatego, że chodzi tu o tego rodzaju ciężary, których istnienie w umowie zgodnie z wywodami wyroku NTA z 4 września 1936 l. rej. 2860/33[1]) nie dyskwalifikuje umowy jako przysporzenia bezpłatnego, podlegającego ustawie niemieckiej z r. 1906. Świadczenia te zatem nie stanowią „spłaty", o jakiej jest mowa w art. 131 ust. 1 p. 1 u. o. s. Gdy tedy w danym wypadku umowa, zawarta między Piotrem Kozakiem a skarżącą, jest umową darowizny, to o zastosowaniu do omawianego wypadku przepisu art. 131 ust. 1 p. 1 u. o. s. nie może być tym samym mowy. Gdy zaś poza tym sporny akt stwierdza dział wspólności, która wynikła wyłącznie z dziedziczenia, przeto, o ile chodzi o tę czynność prawną, nie podlega on opłacie w myśl art. 131 ust. 2 lit. a) u. o. s.

Z powyższych powodów NTA uchylił zaskarżone orzeczenie jako niezgodne z ustawą.

Do konkretnego pisma, stwierdzającego umowę o dział majątku wspólnego, mogą mieć zastosowanie bądź przepisy o opłatach stemplowych, bądź przepisy o opodatkowaniu darowizn, bądź jedne i drugie. Jeśli np. nieruchomość, należąca w częściach ułamkowych do osób A, B i C, zostaje na mocy aktu działu przyznana w całości osobie A bezpłatnie, to ta umowa nie posiada żadnej z cech, wymienionych w art. 131 p. 1 u. o. s.; ponieważ zaś ze stanowiska prawa cywilnego jest darowizną, więc należy do niej zastosować przepisy o opodatkowaniu darowizn. Zmieńmy przykład powyższy o tyle, że tylko B nie otrzymuje odpłaty, wobec C zaś zobowiązuje się A do zapłacenia gotówką równowartości części ułamkowej, która jest własnością C: w tym wypadku do umowy między A i B zastosujemy przepisy o opodatkowaniu darowizn (gdyż ona nie ma cech, ujętych w art. 131 u. o. s. w wyrazy „a innych współwłaścicieli spłacają"), a do umowy między A i C przepisy o opłatach stemplowych. Jeśliby wreszcie A zobowiązał się do wypłacenia równowartości zarówno osobie B jako też osobie C, to zastosowalibyśmy wyłącznie przepisy o opłatach stemplowych.

---

[1]) OPA 1775/37.

We wszystkich trzech przykładach jest bez znaczenia (o ile chodzi o tezy prawne, podane przy tych przykładach), z jakich tytułów wynikła współwłasność. Teza, podana przy każdym przykładzie, obowiązuje bez względu na to, czy współwłasność wynikła np. z dziedziczenia czy np. z umów sprzedaży; nie istnieje bowiem przepis prawny, który by uzasadniał różnicowanie w tej mierze.

W przypadku, z którym wiąże się wyrok powyższy, Piotr Kozak zbył swej córce $^5/_8$ części nieruchomości, na którą to część ułamkową składają się: $^4/_8$, nabyte na podstawie umowy o wspólność majątkową małżeńską oraz $^1/_8$, nabyta drogą dziedziczenia. Córka w zamian za powyższe świadczenie zobowiązała się wobec ojca do wydawania dożywotniego wymiaru oraz do sprawienia pogrzebu. Tę jednolitą umowę NTA rozdzielił na dwie części, konstruując: 1) alienację $^4/_8$ części oraz 2) alienację $^1/_8$ części. NTA zastosował do alienacji ad 1) przepisy o opodatkowaniu darowizn, a do alienacji ad 2) przepisy u. o. s., mianowicie przepis art. 131 ust. 2 p. „a") zwalniający od opłaty „dział wspólności, która wynikła wyłącznie z dziedziczenia". Nie wchodząc w to, czy do umowy między Piotrem Kozakiem a jego córką mają być zastosowane przepisy o opodatkowaniu darowizn (gdyż ta kwestia jest przedmiotem osobnej glosy: OPA 1775/37), jestem zdania, że skoro według motywacji wyroku świadczenia, do których w przypadku niniejszym zobowiązała się córka wobec ojca, „nie stanowią spłaty, o jakiej jest mowa w art. 131 ust. 1 p. 1 u. o. s.", to teza tylko co podana musi być zastosowana nie tylko do tej stosunkowej części owych świadczeń, która przypada na alienację ad 1), ale też do tej stosunkowej części, która przypada na alienację ad 2). Jeślibyśmy (nie wiem na jakiej podstawie) przyjęli, że owe świadczenia przypadają całkowicie na alienację ad 1), że zatem alienacja ad 2) jest bezpłatna, to ta ostatnia tym bardziej byłaby darowizną. W żadnym więc razie nie możemy dojść do wniosku, iż do alienacji ad 2) ma zastosowanie art. 131 u. o. s.: przepis bowiem ten nie dotyczy umów działowych, mających cechy darowizny. Art. 132 ust. 3 u. o. s. przewiduje podział „nadwyżki w wartości" na dwie części, lecz nie uzasadnia konstruowania dwóch przedmiotów opodatkowania: powołany przepis zajmuje się jednym przedmiotem, mianowicie podaje sposób obliczenia podstawy wymiaru. Takie ujęcie ujawnia wyrok OPA 1777/37.

Przeciw tezie NTA przemawia również ratio legis. Prawodawca chciał ułatwić normalne działy spadkowe, polegające na tym, że jeden ze spadkobierców, obejmując całość, innych współspadkobierców spłaca: prawodawca był zdania, że ciężaru, który spada na nabywcę całości w postaci owych spłat, nie należy zwiększać opłatą stemplową (i dodatkiem komunalnym). Natomiast nie miałoby dostatecznego uzasadnienia zwolnienie od opodatkowania takiego działu spadkowego, który ma cechy darowizny: na skutek którego nabywca zbogaca się ponad miarę wynikającą z jego udziału w spadkobraniu.

Doniosłość omawianej kwestii ujawni się, jeśli zważymy, że czysta wartość przedmiotu alienacji ad 1) i tak samo przedmiotu alienacji ad 2) może nie przewyższać minimum, które jest wolne od opodatkowania w zakresie podatku od darowizn, że jednak suma obu czystych wartości może przekraczać minimum oraz że w przypadku, gdy czysta wartość przedmiotu alienacji ad 1) wynosi więcej niż minimum, doliczenie czystej wartości przedmiotu alienacji ad 2) powoduje zwiększenie podstawy wymiaru, a może spowodować zastosowanie wyższej stawki.

Achilles Rosenkranz

1777.

OPŁATY STEMPLOWE.

Umowa o dział majątku wspólnego.

Jeśli współwłasność nieruchomości wynikła częściowo z dziedziczenia (bądź z zapisu lub darowizny) a częściowo z innych tytułów i jeśli osoba, uczestnicząca we współwłasności na podstawie owych innych tytułów, otrzymała daną nieruchomość na własność na mocy umowy o dział, to przedmiotem działu jest cała nieruchomość a nie część, która jej właścicielom przypadła na mocy dziedziczenia (bądź zapisu lub darowizny); pismo, stwierdzające taką umowę, podlega więc opłacie stemplowej w myśl art. 131 i 132 u. o. s.

Wyrok NTA z 6 października 1936 l. rej. 9747/34 w sprawie Gustawa Joite przeciw Izbie Skarbowej w Poznaniu w przedmiocie opłaty stemplowej.

Według aktu notarialnego z 5 marca 1934 własność nieruchomości Zaborowo k. 130 zapisana jest na Gustawa Joite i żonę jego Martę po połowie. Ta ostatnia zmarła i po niej dziedziczą Gustaw Joite w $1/4$ części spadku, zaś dzieci Fryderyk i Brunon Joite każde w $3/8$ częściach spadku. Wartość nieruchomości ustala się na 13.400 zł, wobec czego do masy spadkowej należy kwota 6.700 zł. Według dalszej treści aktu Fryderyk oraz Brunon Joite odstępują i oddają na własność Gustawowi Joite cały majątek i zabudowania za spłaty spadkowe. Tytułem tych spłat Gustaw Joite zobowiązuje się wypłacić Brunonowi Joite 2.500 zł, a Fryderykowi 600 cetnarów żyta w naturze. Gustaw Joite podwyższa Fryderykowi spłatę spadkową dlatego, że gospodarstwo po nim ma później objąć Brunon, zaś Fryderyk otrzyma tylko drobną spłatę. Brunon otrzymuje też z tego powodu tylko 2.500 zł.

Od powyższego aktu wymierzono skarżącemu opłatę stemplową przy zastosowaniu art. 7, 13, 131 i 132 u. o. s. W odwołaniu zarzucono bezzasadność wymiaru, skoro w myśl p. a) art. 131 nie podlegają opłacie pisma, które mają za przedmiot dział wspólności, wynikłej wyłącznie z dziedziczenia i skoro połowa własności, należąca do Gustawa Joite, nie ma nic wspólnego z rozdziałem spadku. Odwołanie powołało się również na art. 58 ust. 2 u. o. s.

Zaskarżonym orzeczeniem nie uwzględniono w zasadzie odwołania z tym w szczególności uzasadnieniem, że pismo quaestionis jest pismem stwierdzającym umowę o dział majątku wspólnego, na mocy której jeden

ze współwłaścicieli, tj. Gustaw Joite otrzymał cały majątek w naturze, spłacając innych współwłaścicieli. Ponieważ wspólność wynikła częściowo z dziedziczenia a częściowo ze wspólności majątkowej małżeńskiej, przeto słusznie wymierzono opłatę stemplową tylko od tej części nadwyżki, która odpowiada stosunkowi, w jakim wartość udziału, nie wynikłego z dziedziczenia zapisu lub darowizny, pozostaje do wartości całego majątku, podlegającego działowi. Powołany w odwołaniu przepis art. 54 i 58 u. o. s. nie ma zastosowania, gdyż dotyczy on pism z art. 52 u. o. s., a nie z art. 131 i 132 u. o. s.

NTA, rozpatrując sprawę w ramach zarzutów skargi, rozważył, co następuje:

Skarga zarzuca, że akt quaestionis wolny jest od opłaty stemplowej, albowiem przedmiotem spadkobrania była tylko połowa nieruchomości i ta połowa stanowi masę spadkową, a więc akt podlega przepisom o opodatkowaniu spadków. Skarga powołuje się przy tym na wywody odwołania.

Otóż powyższemu zarzutowi Trybunał nie przyznał trafności. Skarżący był współwłaścicielem w idealnej połowie nieruchomości, wyżej określonej i pozostał nim, z tego samego tytułu, z jakiego wywodził swe prawo współwłasności za życia żony Marty, — także po jej śmierci. Po śmierci żony przeszło w drodze spadku należące do niej prawo współwłasności w idealnej połowie na spadkobierców. Tak tedy w chwili sporządzania aktu z 5 marca 1934 istniała współwłasność nieruchomości, w której partycypowali w połowie spadkobiercy Marty Joite z tytułu dziedziczenia, w połowie zaś partycypował Gustaw Joite, nie z tytułu dziedziczenia po żonie.

Aktem z 5 marca 1934 Gustaw Joite stał się wyłącznym właścicielem nieruchomości. Współwłasność uległa likwidacji. Nie można więc przyjąć — jak to trafnie podnosi odpowiedź na skargę — jakoby przedmiotem działu w rozpatrywanej sprawie była tylko ta połowa nieruchomości, której współwłasność wynikła wyłącznie z dziedziczenia, — przeciwnie, z uwagi na współwłasność idealną, należy przyjąć, iż przedmiotem działu była cała nieruchomość, a zatem także połowa, która należała do skarżącego w chwili śmierci żony. Jeśli tedy w odpowiedzi na skargę wywodzi pozwana władza, opierając się na fakcie użycia w p. 1 art. 131 u. o. s. wyrażenia „umowa o dział majątku wspólnego" i na pojęciu wspólności w rozumieniu §§ 741 i 1008 niem. kod. cyw. jako prawa przysługującego wspólnie kilku osobom do rzeczy oczywiście jako całości, że przy zastosowaniu przepisów art. 131 i 132 u. o. s. należało mieć w wypadku quaestionis na uwadze cały majątek, to zapatrywanie to jest słuszne wła-

śnie dlatego, że przedmiotem aktu była wyłącznie likwidacja współwłasności.

Skoro w rozpatrywanej sprawie nie zachodzi warunek uwolnienia, przewidziany w art. 131 ust. 2 p. a), mianowicie warunek, aby pismo miało za przedmiot dział wspólności, która wynikła „wyłącznie" z dziedziczenia, zapisu lub darowizny — nie ma podstawy (wbrew odmiennemu zapatrywaniu odwołania) do zastosowania do aktu z 5 marca 1934 uwolnienia od opłaty stemplowej, przewidzianego w powyższym przepisie. Do aktu tego nie może też być stosowany przepis art. 58 ust. 2 u. o. s., skoro akt nie stwierdza sprzedaży niewydzielonej części nieruchomości, lecz stwierdza i skutkuje likwidację wspólności, wynikłej nie wyłącznie z dziedziczenia, zapisu lub darowizny.

Jeśli tedy zaskarżonym orzeczeniem utrzymano w zasadzie w mocy wymiar opłaty stemplowej z oparciem się na art. 131 i 132 u. o. s., to Trybunał nie dopatrzył się w tym w ramach zarzutów skargi obrazy prawa i z tej przyczyny oddalił skargę jako nieuzasadnioną.

1778.

OPŁATY STEMPLOWE.

Odpłatne zrzeczenie się prawa dożywotniego użytkowania.

Pismo, stwierdzające odpłatne zrzeczenie się prawa dożywotniego użytkowania, nie stwierdza umowy o dział majątku wspólnego i podlega opłacie stemplowej w myśl art. 66 u. o. s.

Wyrok NTA z 10 stycznia 1936 l. rej. 9385/32 w sprawie Izabeli Sobańskiej przeciw Izbie Skarbowej w Łodzi w przedmiocie opłaty stemplowej.

Testamentem z 14 czerwca 1915 ś. p. Kazimierz Tymowski, zapisując dobra Ustków i Tondów Górny Zdzisławowi i Stanisławowi Kamockim, ustanowił równocześnie na rzecz żony swojej Izabeli Tymowskiej, obecnie zam. Sobańskiej, prawo dożywotniego użytkowania tychże dóbr. Aktem rejentalnym z 19 września 1927 oświadczyli Zdzisław i Stanisław Kamoccy oraz Izabela Sobańska, że wartość dożywotniego użytkowania dóbr Ustków i Tondów Górny przez Izabelę Sobańską oceniają na 45.000 dolarów. Sumę tę zobowiązali się spłacić Sobańskiej bracia Kamoccy. Na tych warunkach strony zrzekły się nawzajem wszelkich pretensji.

Urząd Skarbowy w Radomsku orzeczeniem z 22 września 1931 skwalifikował akt notarialny z 19 września 1927 jako zrzeczenie się przez Sobańską dożywocia za sumę 45.000 dolarów czyli 400.500 zł i na podstawie art. 81 u. o. s. (poz. 570/26 Dz. Ust.) wymierzył od tej sumy 1% opłatę stemplową w kwocie 4.005 zł.

W odwołaniu od powyższego orzeczenia zarzuciła Sobańska, że skoro jej prawo użytkowania, odstąpione Kamockim, wynikło z testamentowego dziedziczenia i stanowiło majątek, skoro od skapitalizowanej wartości tego prawa wymierzono podatek spadkowy, przy czym majątek ten miał wszelkie cechy majątku wspólnego, to dział majątku wspólnego, dokonany aktem notarialnym z 19 września 1927, jest wolny od opłaty stemplowej w myśl postanowień art. 131 ust. 2 p. a) u. o. s.

Władza pozwana zaskarżonym orzeczeniem nie uwzględniła wniesionego odwołania, uznając wymiar opłaty stemplowej za uzasadniony przepisami art. 66 u. o. s. Twierdzenie odwołującej się, że przez wspomniany akt notarialny miał miejsce dział majątku wspólnego, uznała władza pozwana za nieuzasadnione, ponieważ dożywotnie prawo użytkowania majątku nieruchomego nie jest udziałem w majątku, lecz prawem rzeczowym na rzeczy cudzej, wobec czego art. 131 u. o. s. nie ma zastosowania.

W skardze na powyższe orzeczenie zarzuca skarżąca:

1) że art. 68 u. o. s. wyłącza spod postanowień art. 66 u. o. s. pisma, dotyczące działu majątku wspólnego (art. 131 i 132 u. o. s.); takim pismem jest sporny akt, gdyż aktem tym skarżąca nie dokonała żadnego przelewu swych praw, lecz jedynie pokwitowała odbiór należnego jej z mocy testamentu dożywotniego prawa użytkowania; w tych warunkach Urząd mógł wymierzyć jedynie 5 zł opłatę stemplową z art. 139 u. o. s.;

2) że skoro dożywotnie prawo użytkowania, jako prawo do nieruchomości, wynikło wyłącznie z zapisu pod tytułem darmym, a akt sporny miał za przedmiot wyjście z niepodzielności majątkowej, to akt ten nie podlega opłacie stemplowej w myśl postanowień art. 131 ust. 2 lit. a) u. o. s.;

3) że z ducha u. o. s. wynika, iż ustawodawca miał na względzie zwolnienie od opłaty stemplowej pism, do których mają zastosowanie przepisy o opodatkowaniu spadków i darowizn; zasada ta została przeprowadzona w art. 68, 81 i 131 u. o. s.

NTA rozważył, co następuje:

Z treści art. 131 i 132 u. o. s., z których brzmienia skarżąca wywodzi brak obowiązku uiszczenia opłaty stemplowej, wynika, że postanowienia ich odnoszą się do działu majątku, będącego współwłasnością, a więc majątku, w którym strony, biorące udział w dziale, są w idealnych częściach właścicielami dzielonego majątku. Otóż w świetle postanowień ko-

deksu cywilnego użytkownik majątku nieruchomego w żadnym przypadku nie może być uznany za współwłaściciela tego majątku, gdyż według art. 582 k. c. użytkownik ma jedynie prawo korzystania z wszelkiego rodzaju przychodów bądź naturalnych, bądź przemysłowych, bądź cywilnych, jakie wydać może przedmiot, będący w jego użytkowaniu. W tym przypadku własność majątku, na którym zostało ustanowione prawo użytkowania, należy do innej osoby względnie do innych osób. Różnica pomiędzy współwłaścicielem majątku wspólnego a użytkownikiem majątku uwidacznia się zwłaszcza na tle postanowień art. 815 k. c., według którego każdy uczestnik we współwłasności może spowodować jej rozwiązanie, podczas gdy użytkownik majątku nie ma prawa domagać się rozwiązania przysługującego mu prawa użytkowania przez zamianę tego prawa na inny ekwiwalent. W rozpoznawanej sprawie własność maj. Ustków i Tondów Górny należała do Zdzisława i Stanisława Kamockich, a skarżącej z mocy testamentu przysługiwało jedynie prawo dożywotniego użytkowania tych majątków. W tych warunkach umowa, mocą której skarżąca w zamian za przysługujące jej prawo dożywotniego użytkowania majątków przyjęła sumę 45.000 dolarów, nie może być uznana za dział majątku wspólnego w rozumieniu art. 68 i 131 u. o. s.

Z kolei należało rozstrzygnąć drugie zagadnienie postawione w skardze, że spornym aktem notarialnym skarżąca nie dokonała żadnego przelewu swych praw, lecz tylko pokwitowała odbiór należnego jej z mocy testamentu dożywotniego prawa użytkowania majątku. I to stanowisko skarżącej należało uznać za oparte na mylnych przesłankach. Z treści testamentu wynika, że z jego mocy skarżącej przysługiwało jedynie prawo dożywotniego użytkowania maj. Ustków i Tondów Górny. Testament nie wspomina o możliwości zrealizowania tego prawa w inny sposób np. przez przyjęcie pewnej sumy pieniężnej. Przy tym stanie rzeczy przyjęcie od Kamockich sumy 45.000 dolarów nie jest wykonaniem postanowień testamentu, lecz odpłatą za zrzeczenie się testamentowego prawa dożywotniego użytkowania. Pobór zatem przez skarżącą sumy 45.000 dolarów wynika nie z testamentu, lecz z umowy pomiędzy skarżącą a Kamockimi, gdyż — jak to już zaznaczono — skarżąca, jako uprawniona jedynie do dożywotniego użytkowania oznaczonych majątków, nie mogła się domagać wypłaty sumy 45.000 dolarów w miejsce dożywotniego prawa użytkowania. W tych warunkach akt rejentalny z 19 września 1927 nie jest, jak usiłuje dowieść skarga, pokwitowaniem z odbioru prawa użytkowania dóbr Ustków i Tondów Górny, lecz stwierdza odpłatne odstąpienie dożywotniego prawa użytkowania, ustanowionego testamentem, za cenę 45.000 dolarów. Tego rodzaju pismo według art. 66 u. o. s. podlega opłacie stemplowej w wysokości 1%.

Jeżeli zatem władza pozwana w zaskarżonym orzeczeniu stanęła na stanowisku, że od aktu notarialnego z 19 września 1927 przypada w myśl art. 66 u. o. s. opłata stemplowa w wysokości 1% i że akt ten nie stwierdza działu majątku wspólnego, to NTA nie dopatrzył się w tym zarzuconej w skardze obrazy art. 66, 68, 81 i 131 u. o. s. Powoływanie się w skardze na to, że z ducha u. o. s. wynika, iż ustawodawca miał na względzie zwolnienie od opłaty stemplowej takich pism, do których mają zastosowanie przepisy o opodatkowaniu spadków i darowizn, należało uznać za chybione chociażby z tego powodu, że do pisma, będącego przedmiotem spornej opłaty, tj. do aktu notarialnego z 19 września 1927, przepisy te nie mają w ogóle zastosowania, ponieważ od tego pisma ani podatek spadkowy, ani też podatek od darowizny nie przypada do zapłaty.

Gdy zatem zarzuty skargi okazały się chybione, należało ją oddalić jako nieuzasadnioną.

1779.

PODATEK OD SPADKÓW I DAROWIZN.

Zapis na rzecz pracownika spadkodawcy celem wynagrodzenia za usługi.

Przepis zwalniający od podatku od darowizn wynagrodzenie przyznane przez pracodawcę pracownikowi, nie przewidziane w umowie o pracę, nie może być rozciągany na podatek spadkowy w związku z zapisem takiego wynagrodzenia w testamencie pracodawcy.

Wyrok NTA z 29 października 1936 l. rej. 358/33 w sprawie Stanisława Skrętego przeciw Izbie Skarbowej w Poznaniu w przedmiocie podatku spadkowego.

W testamencie z 30 grudnia 1930 Napoleon Pobóg-Rutkowski postanowił (p. 6): „Służący mój, Stanisław Skręty, któremu serdecznie dziękuję za pracę i jego staranną opiekę przez cały czas jego pobytu u mnie, a szczególnie w czasie mej ciężkiej niedoli i któremu życzę, by Bóg go za to wynagrodził i dał mu możność uniezależnienia się majątkowego, by spokojny o byt materialny mógł żyć otoczony błogosławieństwem Bożym na każdym kroku, winien otrzymać kwotę 20.000 zł, płatną w trzy miesiące po mej śmierci bez odsetek". Ponadto zapisał Rutkowski Skrę-

temu pewne ruchomości. Testator zmarł 23 czerwca 1931. Od legatu wymierzono Skrętemu podatek spadkowy.

W odwołaniu od wymiaru Skręty wniósł o zwolnienie go od podatku wywodząc, że uważa zapis raczej za pełne wynagrodzenie za jego nadobowiązkowe prace niż za legat.

Zaskarżonym orzeczeniem odwołania nie uwzględniono, uznając twierdzenie rekurenta, że zapis stanowi jedynie wynagrodzenie za długoletnią pracę u spadkodawcy, za nieuzasadnione, gdyż z treści testamentu wynika, iż ustanowienie legatu nastąpiło dla zapewnienia bytu materialnego, a więc nie z tytułu wynagrodzenia za pracę, za co, jak w odwołaniu zaznacza, pobierał miesięcznie 30 zł.

Skarga zarzuca obrazę art. 11 p. b) ustawy z 29 maja 1920 poz. 299 Dz. Ust. W szczególności skarga podnosi, iż skarżący pełnił przez kilkanaście lat funkcje służącego u śp. Rutkowskiego, który w ostatnich latach potrzebował opieki dniem i nocą i uznając poświęcenie skarżącego obiecywał, iż wynagrodzi go w taki sposób, że nie będzie już musiał służyć nikomu. Temu przyrzeczeniu uczynił śp. Rutkowski zadość w testamencie. Stanowisko, zajęte przez pozwaną władzę w zaskarżonym orzeczeniu, jest według skargi sprzeczne z wspomnianym art. 11 ustawy; źródłem zapisu była wdzięczność spadkodawcy za usługi, zapis jest wynagrodzeniem za nie, zaś pozwana władza błędnie przyjmuje, iż ustanowienie legatu nastąpiło dla zapewnienia bytu materialnego, a nie z tytułu wynagrodzenia za pracę.

Rozpatrując niniejszą sprawę w ramach zarzutów skargi, NTA rozważył, co następuje:

Według art. 11 p. b) ustawy z 29 maja 1920 poz. 299 Dz. Ust. wymiarowi podatku o d d a r o w i z n nie podlegają: tantiemy, gratyfikacje itp. wynagrodzenia, które pracodawca przyznaje swemu pracownikowi, o ile przedmiotem tego rodzaju d a r o w i z n y nie jest nieruchomość. Skarżący nie twierdzi nawet, by akt, który stworzył prawo jego do opodatkowanej przez władzę sumy (wartości), przedstawiał się pod względem prawnym jako darowizna. Skoro zaś źródłem prawa skarżącego jest nie darowizna, lecz rozporządzenie ostatniej woli (testament), skoro więc w grę może wchodzić tylko wymiar podatku spadkowego, to art. 11 ustawy, wbrew zapatrywaniu skargi, w ogóle nie może wejść w rozpatrywanej sprawie w zastosowanie, jako statuujący dla „darowizn", w nim przewidzianych, niepodleganie wymiarowi „podatku od darowizn". W tym stanie rzeczy upadają też zarzuty skargi, zwalczające przyjęcie przez pozwaną władzę, iż ustanowienie legatu nastąpiło dla zapewnienia skarżącemu bytu materialnego, nie zaś z tytułu wynagrodzenia go (w rozumie-

niu art. 11 ustawy) za pracę. NTA zauważa przy tym, że skarga porzuciła stanowisko, zajęte w odwołaniu, w którym skarżący nie powołując żadnego przepisu prawa stał na stanowisku, że chodzi o wynagrodzenie za usługi a nie o darowiznę.

Gdy zarzuty skargi okazały się bezzasadne, Trybunał oddalił skargę jako nieuzasadnioną.

1780.

PODATEK OD SPADKÓW I DAROWIZN.

Transakcja mieszana (negotium mixtum cum donatione).

1. Ze stanowiska kodeksu cywilnego francuskiego jest dopuszczalne ustalenie, że umowa sprzedaży jest transakcją mieszaną, tj. zawiera obok umowy pod tytułem obciążliwym także darowiznę.

2. Rażąca dysproporcja między wartością przedmiotu sprzedaży a ceną sprzedaży oraz bliskie pokrewieństwo sprzedawcy z kupującym stanowią dostateczną podstawę do uznania umowy za transakcję mieszaną.

3. Zezwolenie na ratalną spłatę opłaty stemplowej od zawrzeć się mającej umowy sprzedaży nie wyłącza prawa władzy skarbowej do uznania danej umowy za transakcję mieszaną.

Wyrok NTA z 18 grudnia 1935 l. rej. 10.728/32 w sprawie Leona Koryzny przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie podatku od darowizn.

Umową notarialną z 15 lipca 1930 Antonina Koryznowa sprzedała Leonowi Koryznie resztę majątku ziemskiego Ponikwoda, położonego w granicach administracyjnych m. Lublina, wraz z wszelkimi budowlami, martwymi i żywymi inwentarzami, krescencją i w ogóle z wszelkimi prawami i przynależytościami za dobrowolnie umówiony szacunek 330.000 zł. Według umowy obszar nabytego majątku wynosił 112 ha i 5.370 m². W umowie stwierdziła sprzedająca, że na poczet ceny kupna otrzymała już 28.000 zł. Reszta ceny kupna została uregulowana w ten sposób, że 172.000 zł pozostawiła sprzedająca w ręku kupującego na pokrycie długu hipotecznego B. G. K. w listach zastawnych w sumie 100.000 zł w złocie, 100.000 zł zostało zahipotekowane na sprzedanej nieruchomości na rzecz sprzedającej z terminem płatności w dniu 1 lipca 1935, zaś 30.000 zł pozostawiła sprzedająca kupującemu w zamian za zabezpieczenie jej dożywocia w rozmiarach określonych w umowie.

Przed zawarciem tej umowy nabywca, który jest synem sprzedającej, zwrócił się do Ministerstwa Skarbu z prośbą o zezwolenie na ratalną spłatę opłaty od przeniesienia własności, przy czym do prośby dołączył projekt mającej się zawrzeć umowy. Zawarta umowa jest co do treści zgodna z projektem, przedłożonym Ministerstwu Skarbu. Orzeczeniem z 5 lipca 1930 Ministerstwo Skarbu zezwoliło na uiszczenie opłaty stemplowej od zawrzeć się mającej umowy w 6 równych ratach miesięcznych.

W protokole z 22 sierpnia 1930 zaprzysiężony przez sąd rzeczoznawca do oszacowania majątków rolnych oświadczył, że nabyty przez Leona Koryznę umową z 15 lipca 1930 majątek jest mu znany i zdaniem jego przedstawia wartość około 500.000 zł, że jednak dokładną wartość powyższego majątku mógłby podać po zbadaniu na miejscu budynków i inwentarzy.

Pismem z 26 sierpnia 1930 Urząd opłat stemplowych w Lublinie zawiadomił Leona Koryznę, że według posiadanych informacji wartość nabytego umową z 15 lipca 1930 od matki majątku jest znacznie wyższa od 330.000 zł; z tego wynika, że wymieniona umowa zawiera transakcję mieszaną, a mianowicie kupno i sprzedaż nieruchomości na 330.000 zł oraz darowiznę, której wysokość stanowi różnica między rzeczywistą wartością sprzedażną majątku a kwotą 330.000 zł. Wobec powyższego zdaniem Urzędu umowa z 15 lipca 1930 podlega opłacie stemplowej od przeniesienia własności nieruchomości oraz podatkowi od darowizn. Celem wymiaru podatku od darowizn Urząd opłat stemplowych wezwał Leona Koryznę na podstawie art. 23 Przepisów o opodatkowaniu spadków i darowizn poz. 391/23 Dz. Ust. do określenia rzeczywistej wartości nieruchomości, otrzymanej od matki. W przeciwnym bowiem razie nieruchomość ta będzie oszacowana przez rzeczoznawców, zaprzysiężonych przez sąd.

W odpowiedzi Leon Koryzna twierdził, iż umowa z 15 lipca 1930 jest „zwykłą i normalną" sprzedażą majątku i chociażby na tej transakcji zarobił, to fakt ten nie uprawnia do wniosku, iż przedmiotem umowy była również darowizna. Pozatem dowodził Koryzna, że ujawniona w umowie cena kupna 330.000 zł odpowiada wartości sprzedażnej nabytego majątku.

W dniu 21 października 1930 odbyło się oszacowanie majątku, nabytego przez Leona Koryznę, przez dwóch zaprzysiężonych przez sąd rzeczoznawców, którzy określili wartość tego majątku na 663.185 zł. Obecny przy oszacowaniu Leon Koryzna obstawał przy tym, iż nie jest obdarowany, lecz majątek nabył „za cenę, jaką wartość majątek ten dla niego przedstawiał". O ile chodzi o samo oszacowanie, to Koryzna zaznaczył w protokole: „czynność powyższą uważam jako nie posiadającą podstaw prawnych, a wartość majątku najwyżej wynosi połowę szacunku Komisji".

Orzeczeniem z 2 maja 1931 Izba Skarbowa w Lublinie wymierzyła Leonowi Koryznie podatek od darowizn w kwocie 26.655 zł, przyjmując, iż wartość sprzedażna nabytej umową z 15 lipca 1930 nieruchomości wynosi 663.185 zł, ponieważ zaś cena kupna została ustalona na 330.000 zł, przeto różnica 333.185 zł stanowi darowiznę.

W odwołaniu zarzucił płatnik:

1) że skoro kodeks cywilny nie zabrania zawierania między krewnymi aktów kupna i sprzedaży, skoro nie ma przepisów prawnych, które by uprawniały władze skarbowe do nadawania aktom urzędowym innego charakteru i znaczenia, niż strony umawiające się miały na myśli, skoro wreszcie dla określenia darowizny dla celów podatku od darowizn są miarodajne przepisy kodeksu cywilnego, a umowa z 15 lipca 1930 nie jest darowizną w rozumieniu kodeksu cywilnego, to wymiar podatku od darowizn z tytułu tej umowy jest pozbawiony podstaw prawnych, chociażby nawet powyższa umowa była w rzeczywistości częściową darowizną;

2) że ani ustawa o opłatach stemplowych poz. 570/26 Dz. Ust., ani też inne przepisy prawne nie uprawniają władz skarbowych do podwyższania szacunku nieruchomości przy ustalaniu opłaty stemplowej od umów, stwierdzających przejście własności nieruchomości, gdyż upoważnienie, zawarte w art. 12 ustawy o najniższym szacunku prawnym, nie zostało dotychczas wprowadzone w życie, a wykładnia Ministerstwa Skarbu o „transakcjach mieszanych", o charakterze instrukcji wewnętrznej, sprzeczna z obowiązującymi przepisami prawnymi — nie może mieć zastosowania;

3) że skoro Ministerstwo Skarbu przy udzieleniu zezwolenia na ratalną spłatę opłaty stemplowej od umowy o przejście własności nieruchomości nie zakwestionowało znanego mu szacunku nieruchomości, to obecnie władze nie mają prawa kwestionowania tego szacunku....

Ministerstwo Skarbu zaskarżonym orzeczeniem nie uwzględniło wniesionego odwołania, wychodząc z założenia, że nabycie przez odwołującego się majątku od matki w formie obciążliwej nie rozstrzyga jeszcze o rodzaju czynności prawnej i władza skarbowa mogła umowę bez względu na jej formę uznać za darowiznę w myśl art. 911 kod. cyw., skoro stwierdziła, że umowa ta ze względu na treść i zamiar stron przedstawia się w rzeczywistości jako darowizna.

W skardze na powyższe orzeczenie zarzuca płatnik, że władze skarbowe nie wskazały, na podstawie jakich okoliczności doszły do wniosku, iż umowa z 15 lipca 1930 jest darowizną, a poza tym powtarza zarzuty odwołania.

NTA rozważył, co następuje:

Zarzut skargi, iż ani Izba Skarbowa, ani też Ministerstwo Skarbu

nie wskazują, na podstawie jakich okoliczności doszły do wniosku, iż umowa z 15 lipca 1930 jest darowizną, należało uznać za chybiony. Z treści orzeczenia Izby Skarbowej oraz z treści zaskarżonego orzeczenia wynika, że władze wskazały skarżącemu, na podstawie jakich okoliczności doszły do wniosku, iż umowa z 15 lipca 1930 jest darowizną, a z treści skargi wynika, że skarżący w tego rodzaju uzasadnieniu stanowiska władzy nie został ograniczony w możliwości obrony swoich praw przed NTA.

Następny zarzut skargi, iż władza pozwana bez podstawy prawnej uznała, iż przez umowę z 15 lipca 1930 doszła do skutku darowizna, należało uznać za nietrafny.

Zarzut swój opiera skarżący na okoliczności, iż kodeks cywilny nie zabrania zawierania aktów kupna i sprzedaży pomiędzy matką a synem, że Przepisy o opodatkowaniu spadków i darowizn poz. 391/23 Dz. Ust. oraz przepisy ustawy o opłatach stemplowych poz. 570/26 Dz. Ust. nie uprawniają władz skarbowych do nadawania aktom urzędowym innego charakteru i znaczenia niż strony umawiające się miały na myśli, że według miarodajnych jedynie przepisów kodeksu cywilnego przedmiotowa umowa nie stwierdza darowizny, gdyż jest ona dwustronnym aktem obciążliwym, że władza pozwana niewłaściwie powołuje się na postanowienia art. 911 kod. cyw., który ma zastosowanie do innych przypadków. Poza tym skarżący na podstawie przepisów obowiązujących w dziedzinie opłat stemplowych dowodzi, że władzom skarbowym nie przysługuje prawo podwyższania ceny kupna, podanej w umowie, ani też pobierania innego rodzaju opłaty od umowy, aniżeli przewidziana w ustawie o opłatach stemplowych.

Z powyższych zarzutów skargi należało uznać przede wszystkim za chybione zarzuty, które skarżący opiera na przepisach prawnych obowiązujących w dziedzinie opłat stemplowych. Sporna bowiem w rozpoznawanej sprawie jest nie kwestia wymiaru opłaty stemplowej, lecz kwestia wymiaru podatku od darowizn, która nie jest normowana przepisami ustawy o opłatach stemplowych. Pozostaje zatem do rozstrzygnięcia kwestia, czy władze miały prawo przyjąć, iż przez umowę z 15 lipca 1930, która jest formalnie kontraktem kupna i sprzedaży, doszła do skutku darowizna w rozumieniu kodeksu cywilnego, podlegająca w myśl obowiązujących przepisów podatkowi od darowizn. Kwestią, czy władzom, powołanym do wymiaru podatku od darowizn, przysługuje prawo kwalifikowania notarialnie zawartej umowy odpłatnej jako stwierdzającej dojście do skutku darowizny, zajmował się NTA w wyroku z 9 marca 1931 l. rej. 2586/29[1]). Otóż w wyroku tym orzekł i uzasadnił NTA, że charakter

---

[1]) OPA 1771/37.

odpłatny umowy, chociażby notarialnie zawartej, nie pozbawia władz, powołanych do wymiaru podatku od darowizn, prawa do skwalifikowania tego rodzaju umowy jako stwierdzającej dojście do skutku również i darowizny. Na uzasadnienie, zawarte w powyższym wyroku, powołuje się NTA na podstawie § 57 swego regulaminu (poz. 968/32 Dz. Ust.)....

Z kolei należało rozpoznać, czy stanowisko władzy pozwanej, iż przez umowę z 15 lipca 1930 doszła do skutku darowizna, jest zgodne z przepisami kodeksu cywilnego i znajduje oparcie w treści samej umowy. Według art. 1 Przepisów o opodatkowaniu spadków i darowizn (poz. 391/23 Dz. Ust.) podlega temu opodatkowaniu także nabycie majątku w drodze darowizny. Przepisy te nie określają bliżej, co należy uważać za darowiznę, wobec czego miarodajne są w tym względzie przepisy prawa cywilnego, a władzą powołaną do oceny, czy w konkretnym przypadku ma miejsce darowizna, czy też nie, jest z natury rzeczy władza właściwa dla wymiaru podatku od darowizn. Z akt sprawy wynika, że władza pozwana miała w rozpoznawanej sprawie do rozważenia następujące okoliczności faktyczne: Według urzędownie przeprowadzonego szacunku majątku, który w myśl umowy przeszedł na własność skarżącego, wartość tego majątku wynosi 663.185 zł. Strony określiły w umowie wartość wzajemnych świadczeń skarżącego z tytułu nabycia majątku na 330.000 zł. Umowa została zawarta między matką a synem. Jeżeli zatem w tych warunkach władza pozwana uznała, iż z uwagi na rażącą dysproporcję, jaka zachodzi pomiędzy wartością otrzymanego przez skarżącego majątku, a wysokością wzajemnych świadczeń, przejętych przez skarżącego z tytułu umowy, przez umowę z 15 lipca 1930 doszły do skutku dwie czynności prawne: a) kupno i sprzedaż majątku za cenę 330.000 zł i b) darowizna reszty równowartości nieruchomości w kwocie 333.185 zł, to NTA nie mógł się w tym dopatrzyć ani obrazy prawa, ani też sprzeczności z aktami sprawy. że w świetle przepisów kodeksu cywilnego jest dopuszczalne — wbrew odmiennemu zapatrywaniu skargi — skwalifikowanie kontraktu kupna i sprzedaży jako kontraktu z natury swej mieszanego, tj. zawierającego obok umowy pod tytułem obciążliwym także i darowiznę, stwierdza również orzecznictwo SN Izby I. Mianowicie m. i. w orzeczeniu swym nr 164/24 stwierdził SN, że gdy w akcie kupna i sprzedaży nieruchomości oznaczony został szacunek niższy od rzeczywistej wartości wobec zamiaru sprzedawcy przysporzenia korzyści kupującemu, kontrakt ten jest natury mieszanej, tj. obok umowy pod tytułem obciążliwym zawiera szczodrobliwość, którą jest suma pieniężna, stanowiąca przewyżkę wartości nad umówiony szacunek. W konkretnym przypadku władza pozwana przyjęła, że sprzedawczyni miała zamiar przysporzenia także i nieodpłatnie korzyści kupującemu na tej podstawie, iż jest ona matką kupującego. W tym stanowisku

władzy nie dopatrzył się NTA dowolności. W tych warunkach należało uznać za bezprzedmiotowe zarzuty skargi, iż kodeks cywilny nie zabrania zawierania kontraktów kupna i sprzedaży pomiędzy matką i synem.

Dalszy zarzut skargi, iż władze nie miały prawa kwestionować ceny szacunkowej majątku, nabytego przez skarżącego umową z 15 lipca 1930, skoro Ministerstwo Skarbu, zezwalając na ratalną spłatę mającej się wymierzyć opłaty stemplowej, nie kwestionowało tej ceny, należało również uznać za nietrafny.

Przede wszystkim należy zaznaczyć, że Ministerstwo Skarbu zezwalając na ratalną spłatę mającej się wymierzyć opłaty stemplowej, miało do dyspozycji tylko projekt przyszłego kontraktu. Wprawdzie w ostatecznym kontrakcie cena szacunkowa, podana w projekcie, nie uległa zmianie, jednak ta okoliczność musi pozostać bez wpływu przy ocenie trafności rozpoznawanego zarzutu skargi. Ministerstwo Skarbu zezwalając na ratalną spłatę przyszłej opłaty stemplowej nie miało obowiązku wdawać się w ocenę, jaka opłata stemplowa przypadnie w r z e c z y w i s t o ś c i do zapłaty w razie zawarcia ostatecznej umowy, jak również nie miało do dyspozycji tych wszystkich danych, na których opiera się wymiar spornego podatku od darowizn, dokonany we właściwym toku instancyj. W tych warunkach należało przyjąć, że zezwolenie Ministerstwa Skarbu na ratalną spłatę opłaty stemplowej od zawrzeć się mającej umowy nie przesądzało ani kwestii podstaw wymiaru opłaty stemplowej, ani też podstaw wymiaru podatku od darowizn w normalnym postępowaniu wymiarowym. . . .

Orzeczenie niniejsze oparte jest na orzeczeniu NTA z 9 marca 1931 l. rej. 2586/29 (OPA 1771/37). To ostatnie orzeczenie nasuwa jednak następujące refleksje:

I. Już w glosie do powyższego orzeczenia (OSP X 520) adw. Szatensztejn podkreślił, że stosowanie wydanego przez Ministerstwo Skarbu okólnika, ogłoszonego w Dzienniku Urzędowym z 1929 r. nr 19 poz. 202 (wykładnia nr 216), w którym rozwinięta została teoria transakcji mieszanej (negotium mixtum cum donatione), przyjęta też przez NTA, wywołuje szereg wątpliwości, gdyż ze stanowiska u. o. s. istotna jest tylko treść aktu, która nie wskazuje istnienia darowizny, dla ustalenia zaś darowizny konieczne jest, wobec braku odnośnego oświadczenia płatnika, urzędowe przeszacowanie obiektu, które nie znajduje podstaw proceduralnych w u. o. s., poza tym zaś u. o. s. stanowi, że o ile pismo zawiera tytuł odpłatnego przeniesienia, władza nie może zastosować przepisów o podatku od darowizn i vice versa.

II. Istnieje w danej materii wyrok SN (orz. pełnego kompletu Izby I z 3 kwietnia 1924 C. 1937/22). W wyroku tym czytamy, co następuje:

„Przepisy... art. 853 i 854 K. C. dowodnie wykazują, że umowy pod tytułem obciążliwym mogą zapewniać korzyść uboczną, czyli zawierać szczodrobliwość. O naturze aktu decydują okoliczności faktyczne, ustalenie więc, czy dany kontrakt jest natury mieszanej, jest kwestią faktu; gdy zachodzi więc spór co do istotnej natury umowy, tylko Sąd wyrokujący w każdym poszczególnym przypadku po rozważeniu

treści aktu, zamiaru stron i okoliczności sprawy może ustalić, czy akt może być zaliczony do kategorii aktów mieszanych; co do aktów sprzedaży nieruchomości zaznaczyć jednak należy, że gdy sprzedaż dokonana została za cenę nie sięgającą wartości rzeczy i umyślnie tak podana na podobieństwo znanego w prawie rzymskim negotium mixtum cum donatione, akt podobny może być uznany za umowę mieszaną, jeżeli ustalony zostanie po stronie sprzedawcy zamiar obdarowania (animus donandi), czyli że sprzedawca sprzedał tanio w celu przysporzenia korzyści kupującemu."

III. Treść powyższego wyroku SN nie zgadza się z treścią okólnika, o którym była mowa w p. I, a który animus donandi każe wyprowadzać nie z rzeczywistego zamiaru obdarowania, jak to wskazuje wyrok SN, lecz wprost z istniejącego stosunku pokrewieństwa lub powinowactwa.

NTA w powołanym wyżej orzeczeniu l. rej. 2586/29 nie tłumaczy, w jaki sposób należy się doszukiwać animus donandi. Następnie powołany wyżej wyrok SN nic nie mówi, bo mówić nie mógł, o sprawie quaestionis na tle obowiązującego obecnie kodeksu zobowiązań, a zatem sprawa nie przestaje budzić wątpliwości pod względem prawnym, a jednocześnie domaga się zupełnego uzgodnienia poglądów najwyższej naszej magistratury sądowej, jak również uzgodnienia z poglądem tym okólnika Ministerstwa Skarbu w tym przedmiocie.

IV. Poza tym przy doszukiwaniach urzędów skarbowych, jako przedstawicieli jednej ze stron w ewentualnym procesie sądowym, musi być zawsze więcej usiłowania, aby zdobyć dopłatę dla Skarbu, czyli znaleźć animus donandi, aniżeli nie odnaleźć, następuje przy tym zwykle i propozycja, aby dobrowolnie coś dopłacić, następuje i pewien targ co do wysokości tej dopłaty. Wydaje się wtedy płatnikom, że i samo żądanie i jego cyfra są zupełnie dowolne, oparte nie na przepisie prawa, ale na zbytniej gorliwości urzędnika.

Doszukiwania urzędów skarbowych, mające na celu zdobycie dla Skarbu dodatkowej opłaty, nie obronią Skarbu przed nielojalnym płatnikiem, powstrzymają jednak niewątpliwie wielu lojalnych płatników od sporządzania odpłatnych umów w rodzinie, aby nie mieć następnie zatargu z władzami skarbowymi; będzie to połączone i z krzywdą dla tychże rodzin, nie mogących wykorzystać dla siebie wszystkich dobrodziejstw prawa i z krzywdą dla Państwa, bo zmniejszy obrót, który jest źródłem dochodu państwowego.

A wreszcie i poza zmniejszeniem obrotu będzie to szkodliwe, bo na darowiznę za życia zdobędzie się nie każdy nawet dla osoby, związanej z nim najbliższym węzłem rodzinnym, w obawie, że może się pozbawić w ten sposób zabezpieczenia na starość, akt zaś odpłatny usuwa ten lęk, usuwa i wyczekiwanie na śmierć najbliższych, warsztaty pracy wcześniej przechodzą w ręce młodych i silnych, dając im jednocześnie możność korzystania z rad i doświadczenia najbliższych krewnych, którzy normalnie wszak są im i najbardziej życzliwi.

Kwestionowanie przez władze skarbowe aktów odpłatnych, zawartych w rodzinie, i wyszukiwanie w nich darowizn może być nieraz pobudką do wywołania w następstwie przez osoby interesowane spraw o ukrytą darowiznę, której w rzeczywistości nie było i do zarzucania sądów pracą niepotrzebną i nieprodukcyjną.

A wreszcie wyrok NTA w sprawie podatku może stać się nie tylko rozstrzygnięciem danej sprawy podatkowej, ale i tej nowej sprawy powodowej stron, jeszcze przez sąd nie rozpoznanej, o ukrytą rzekomo darowiznę; inaczej powstaną dwa sprzeczne z sobą wyroki najwyższych instancji sądowych, a przynajmniej w ten sposób zrozumiane będą oba te wyroki przez procesujące się strony.

Tak więc materiału do ponownego przejrzenia danej kwestii jest, zdaniem moim, wiele, bardzo wiele, zwłaszcza, że wszystkich nie wyczerpałem i wyczerpać w krótkiej glosie niniejszej nie mogłem.

Marian Kurman

1781.

PODATEK OD SPADKÓW I DAROWIZN.

Transakcja mieszana (negotium mixtum cum donatione).

1. Rażąco niska cena kupna oraz bliskie pokrewieństwo sprzedającego z kupującym stanowią dostateczną podstawę do uznania umowy za transakcję mieszaną.

2. Wartość zawartego w takiej transakcji zobowiązania kupującego do periodycznych świadczeń w naturze na rzecz sprzedawcy, obliczona według przepisów o opodatkowaniu spadków i darowizn, winna być potrącona celem obliczenia podstawy wymiaru podatku od darowizn.

Wyrok NTA z 4 września 1935 l. rej. 7211/32 w sprawie Feliksa Jurgiela przeciw Izbie Skarbowej w Białymstoku w przedmiocie podatku od darowizn.

Aktem notarialnym kupna-sprzedaży z 17 października 1930 Wincenty Jurgiel oświadczył, że stanowiącą jego własność osadę nadziałową, składającą się z zabudowań gospodarczych i około 7 ha użytków rolnych ze wszystkimi swoimi do tej osady prawami, z budynkami oraz żywym i martwym inwentarzem sprzedaje Feliksowi Jurgielowi za sumę 300 zł, którą otrzymał od nabywcy gotówką przed sporządzeniem aktu. Z nabytego na mocy tego aktu majątku Feliks Jurgiel obowiązuje się opłacać wszelkie podatki i ponosić ciężary, a również sprzedającemu Wincentemu Jurgielowi dawać przyzwoite utrzymanie, wszystko od daty aktu i bezpłatnie, ponieważ warunek ten przyjęty był pod uwagę przy ustanowieniu ceny sprzedażnej z aktu. Od aktu pobrano tytułem opłaty stemplowej 12 zł z dodatkiem.

Urząd Skarbowy ustalił na podstawie opinii sądownie zaprzysiężonych znawców wartość majątku, przeniesionego wspomnianym wyżej aktem na Feliksa Jurgiela, na sumę 9.090 zł, poczem wydał decyzję o wymiarze podatku od „darowizny", zdziałanej aktem, o którym mowa. Decyzja przyjęła, że wymieniona w akcie kwota 300 zł, za którą sprze-

dano majątek, nie odpowiada jego wartości rzeczywistej. W decyzji potrącono od kwoty 9.090 zł wartość utrzymania Wincentego Jurgiela, zastrzeżonego aktem notarialnym, a określonego przez znawców na 100 zł za okres od 17 października 1930 do 1 stycznia 1931, tj. do chwili śmierci Wincentego Jurgiela. Gdy faktyczna wartość majątku wynosi wobec tego 8.990 zł, podana zaś w akcie stanowi kwotę 300 zł, decyzja uznała, iż transakcja dokonana aktem quaestionis jest mieszana, czyli że zbywca część majątku sprzedał a część darował, i przyjęła za podstawę wymiaru podatku od darowizny kwotę 8.690 zł (8.990—300).

W odwołaniu zarzucono, że akt notarialny z 17 października 1930 z brzmienia, nazwy i treści jest wyraźnie aktem kupna-sprzedaży. Zmarły w wieku lat 81 Wincenty Jurgiel sprzedał odwołującemu się, Feliksowi, gospodarstwo, za które odwołujący się zapłacił gotówką 300 zł i oprócz tego, w zamian za resztę szacunku, zobowiązał się dostarczać sprzedającemu do śmierci przyzwoitego utrzymania. Co do tego ostatniego zobowiązania mógłby co najwyżej wchodzić w zastosowanie art. 10 i 58 u. o. s., natomiast stosowanie przepisów o opodatkowaniu darowizn jest niedopuszczalne, skoro odnośny akt jest umową kupna-sprzedaży, nie zaś darowizną. Gdyby współkontrahent żył, nie mógłby do tego aktu zastosować rygorów, przewidzianych w art. 974 t. X Zb. Pr. Poza tym odwołanie zarzuciło, iż dokonany przez władzę szacunek majątku jest wygórowany. W konkluzji odwołanie wnosiło o zastosowanie art. 10 i 58 u. o. s.

Decyzją z 20 lutego 1932 Izba Skarbowa w Białymstoku nie uwzględniła odwołania, albowiem w myśl ogólnych przepisów prawa cywilnego należy przyjąć, że umowa quaestionis jest transakcją mieszaną, zawierającą częścią sprzedaż, częścią darowiznę nieruchomości i o ile powoduje bezpłatne przejście majątku na osobę trzecią, uzasadnia wymiar podatku od darowizny. Ten podwójny charakter umowy wynika zarówno z rażąco niskiej ceny kupna, jako też z uwagi na zawarcie umowy między osobami, połączonymi bliskim węzłem pokrewieństwa. Z aktu wynika, że zobowiązanie kupującego do dożywotniego utrzymania sprzedawcy wchodzi w skład ceny kupna w kwocie 300 zł, a tym samym odpada zarzut, że określenia wartości tego utrzymania należało dokonać na zasadzie art. 10 u. o. s., a nie według norm przepisów o opodatkowaniu spadków i darowizn. Orzeczenie uznało zarzut odwołania, dotyczący wygórowanego szacunku darowanego majątku, za nieuzasadniony, albowiem szacunku dokonano na podstawie opinii sądownie zaprzysiężonych znawców i odpowiada on wartości sprzedażnej darowanych obiektów z dnia szacunku. Równocześnie Izba Skarbowa dokonała sprostowania wymiaru podatku, ponieważ w decyzji wymiarowej niesłusznie potrącono od wartości ogólnej

darowanego majątku kwotę 100 zł tytułem dożywotniego utrzymania darczyńcy, skoro wartość tego utrzymania strony wliczyły już do ceny kupna (w kwocie 300 zł)....

NTA rozważył:

Skarga zarzuca, iż władza, kwalifikując umowę jako negotium mixtum cum donatione, nie ustaliła, czy w konkretnym wypadku zachodzi animus donandi. Otóż zaskarżone orzeczenie uzasadniło uznanie umowy quaestionis za transakcję mieszaną rażąco niską ceną kupna oraz okolicznością, iż umowę zawarły osoby, połączone bliskim węzłem pokrewieństwa (której to okoliczności skarga w swej argumentacji nie uwzględnia). W związku z argumentacją omawianego zarzutu w skardze zauważa się, iż odwołanie nie powoływało się w ogóle na to, jakoby szczególne okoliczności, a mianowicie trudne położenie sprzedawcy i brak odpowiedniego nabywcy, powodowały w konkretnym wypadku dokonanie sprzedaży po cenie rażąco niskiej.

że rażąco niska cena kupna i bliskie pokrewieństwo sprzedającego z kupującym mogą świadczyć, iż pozbywca kierował się częściowo zamiarem uczynienia darowizny na rzecz nabywcy, nie ulega wątpliwości. Niewątpliwie też uznanie takiej umowy za transakcję mieszaną nie pozostaje w kolizji z przepisami t. X Zb. pr., na które się skarga powołuje (art. 967—993).

W rozpatrywanej sprawie jest niesporne, że pozbywcę łączył z nabywcą stosunek bliskiego pokrewieństwa, niesporna jest również w postępowaniu kasacyjnym wartość ogólna darowanego obiektu, wobec której cena kupna jest rażąco niska (9.090 zł — 300 zł). Nie jest sporna również wartość omówionego między stronami utrzymania, oszacowana przez znawców za okres faktycznego świadczenia na 100 zł (czyli miesięcznie po 33,33 zł). W myśl tedy poprzednich wywodów pozwana władza miała dostateczne podstawy do uznania, iż umowa quaestionis jest w tych warunkach transakcją mieszaną, zawierającą częścią sprzedaż, częścią darowiznę.

Zaskarżone orzeczenie atoli stanęło na stanowisku, że wartość dożywotniego utrzymania, zastrzeżonego w akcie quaestionis na rzecz zbywcy, wchodzi w skład ceny kupna w kwocie 300 zł. Stanowisku powyższemu pozwanej władzy, zwalczanemu w skardze, Trybunał nie przyznał trafności, jako nie znajdującemu dostatecznego oparcia w tekście umowy. Tekst ten nie daje podstawy do uznania za bezzasadne twierdzenia strony, iż Wincenty Jurgiel sprzedał Feliksowi określony w akcie majątek za sumę 300 zł, zobowiązując kontrahenta ponadto do udzielenia zbywcy przyzwoitego utrzymania i że ze względu na ten obowiązek cenę kupna ozna-

czono w niższej kwocie. Trafnie też podnosi skarga, iż dożywotnia wartość owego utrzymania nie mogłaby być określona według jego wartości za czas od 17 października 1930 do 1 stycznia 1931 (jak przyjęła I instancja), ale według art. 5 p. e) Przep. o op. sp. i dar.

Gdy pozwana władza rozstrzygnęła odwołanie, wychodząc w kwestii świadczenia utrzymania przez nabywcę na rzecz zbywcy z założenia — jak wywiedziono wyżej — błędnego, Trybunał uznał jej postępowanie w tym kierunku za dotknięte istotną wadliwością....

1782.

PODATEK OD SPADKÓW I DAROWIZN.

Uznanie nabycia nieruchomości pod tytułem obciążliwym za częściową darowiznę.

Opodatkowanie nabycia pod tytułem obciążliwym jako częściowej darowizny, ukrytej pod tą formą, nie może nastąpić, jeśli dotycząca umowa nie została zakwestionowana z punktu widzenia ustawy o opłatach stemplowych.

Wyrok NTA z 15 maja 1935 l. rej. 10.733/32 w sprawie Eugeniusza i Ireny Zawistowskich w Warszawie przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie podatku spadkowego.

Zmarły 15 lipca 1929 ojciec skarżących wraz z małżonką sprzedał im aktem notarialnym z 28 lipca 1928 posesję w Falenicy za cenę szacunkową zł 30.000 w równych częściach na własność. Skarżący sprzedali następnie tę posesję 10 października 1928 za cenę 5.500 dolarów. Po śmierci ojca został wymierzony skarżącym od spadku po nim podatek spadkowy. Po dokonaniu wymiaru podatku spadkowego, w związku z ujawnieniem przez władze skarbowe powyższych transakcji, władze, ustaliwszy wartość omawianej posesji przez znawców na zł 50.000 i dopatrzywszy się w akcie sprzedaży skarżącym — jako dzieciom — ukrytej darowizny w kwocie zł 20.000, stanowiącej różnicę między ceną nabycia przez skarżących a szacunkiem dokonanym przez biegłych, dokonały dodatkowego wymiaru podatku spadkowego, podwyższając sumę masy spadkowej skarżących o 10.000 zł, to jest o darowiznę, otrzymaną od ojca, i zwiększając udział w spadku każdego ze skarżących o 5.000 zł....

...NTA rozpatrzył najdalej idący zarzut skargi, a mianowicie, że sporna działka nabyta została przez skarżących od rodziców pod tytułem obciążliwym i że okoliczności sprawy, w szczególności fakt sprzedania tej działki przez rodziców z zyskiem, wyklucza zamiar obdarowania.

Zaskarżone orzeczenie utrzymało dodatkowy wymiar podatku spadkowego, dokonany decyzją Izby Skarbowej Grodzkiej w Warszawie z 22 maja 1931, w mocy z powołaniem się na postanowienie art. 14 Przepisów o opodatkowaniu spadków i darowizn. Pozwana władza przyjęła, że w danym wypadku co do różnicy między ceną kupna działki a jej wartością szacunkową, ustaloną przez znawców, zachodzi darowizna i że wartość przedmiotu tej darowizny podlega włączeniu do podstawy wymiaru podatku od spadku po ojcu skarżących na zasadzie ust. 2 art. 14 powołanych Przepisów. NTA nie podzielił atoli stanowiska władzy co do tego, iż zachodzą w danym wypadku warunki zastosowania art. 14 Przepisów, którego oczywistym celem jest zapobieżenie zmniejszaniu stawki podatkowej względnie udaremnianiu wymiaru podatku przez rozdrobnienie przedmiotu opodatkowania, w ten sposób, że zamiast jednej umowy darowizny strony zawierają kilka takich umów lub też uszczuplają podstawę wymiaru podatku spadkowego przez zdziałanie na rzecz przyszłych spadkobierców darowizn. Ten atoli wzgląd w rozpoznawanej sprawie nie zachodzi. Skarżący bowiem otrzymali sporną działkę na zasadzie umowy kupna-sprzedaży, od której, jak to stwierdza treść odnośnego kontraktu z 28 lipca 1928, opłata stemplowa według 4% stawki została pobrana. Ani charakter umowy, ani też podstawa wymiaru, wynikająca z powyższego kontraktu, nie były z punktu widzenia ustawy o opłatach stemplowych kwestionowane, z czego by wynikało, że sama władza uważała sprawę na tle przepisów tejże ustawy za załatwioną.

W tym stanie rzeczy nie jest dopuszczalne równoczesne kwalifikowanie powyższej umowy przy sposobności wymiaru podatku spadkowego nabywcom działki jako częściowej darowizny i stosowanie postanowień art. 14 ust. 2 Przepisów o opodatkowaniu spadków i darowizn.

Z powyższych powodów NTA uchylił zaskarżoną decyzję jako niezgodną z ustawą.

Struktura zaskarżonego orzeczenia jest następująca: Nieruchomość należała do męża i żony po połowie. Oni sprzedali ją swym dwojgu dzieciom (synowi i córce) po połowie. Transakcja ta zawiera 4 umowy: 1) między ojcem a synem, 2) między ojcem a córką, 3) między matką a synem, 4) między matką a córką; przedmiotem każdej z tych 4 umów jest ¼ część danej nieruchomości. Po śmierci ojca władza skarbowa ustaliła, że wartość sprzedażna owej nieruchomości (art. 23 Przep. o op. sp. i dar.) była w dniu zawarcia umowy sprzedaży między rodzicami a dziećmi wyższa niż cena, ustanowiona w tej umowie; różnica wynosi co do całej nieruchomości 20.000 zł, a za-

tem co do ¼ części 5.000 zł. Z tego wynika, że każda z owych 4 umów posiada cechy, które ją kwalifikują jako negotium mixtum cum donatione, każda „pod formą umowy obciążliwej ukrywa darowiznę" (art. 911 kod. cyw. franc., według którego darowizna, ukryta pod formą obciążliwą, jest tylko wtedy nieważna, gdy została zdziałana „na korzyść osoby niezdolnej"; por. Colin i Capitant, Cours Elémentaire de Droit Civil Français, t. III, wyd. 3, 1922, str. 769, 770, 772 oraz OPA 1771/37. Innymi słowy: każda z owych 4 umów zawiera: a) sprzedaż części nieruchomości, przy czym wartość tej części wynosi ¼ część ceny sprzedaży, ustanowionej za całą nieruchomość, b) darowiznę dalszej części, której wartość wynosi 5.000 zł. W ostatecznej konkluzji władza skarbowa zastosowała zdanie drugie art. 14 Przep. o op. sp. i dar. Pełny tekst powołanego artykułu jest następujący: „Jeżeli ten sam darujący z tym samym obdarowanym zawarli dwie lub więcej umów, podlegających podatkowi od darowizn, natenczas podatek od każdej z tych umów wymierza się według stopy jednolitej, odpowiadającej sumie podstaw wymiaru, obliczonych co do każdej umowy z osobna. Powyższy przepis stosuje się odpowiednio, jeżeli ktoś nabył majątek w sposób, uzasadniający wymiar podatku spadkowego, a nadto zawarł ze spadkodawcą jedną lub więcej umów, podlegających podatkowi od darowizn". (że nie ma znaczenia okoliczność, iż w przypadku niniejszym wartość przedmiotu darowizny wynosi 5.000 zł, a zatem nie przewyższa minimum wolnego od podatku, orzekł już NTA w wyroku OPA 882/34).

NTA jest zdania, że w przypadku konkretnym władza skarbowa nie miała prawa zastosować art. 14, gdyż od umowy sprzedaży, zawartej między rodzicami a dziećmi, „opłata stemplowa według 4% stawki została pobrana", oraz że „ani charakter umowy, ani też podstawa wymiaru nie były z punktu widzenia ustawy o opłatach stemplowych kwestionowane".

Niewykonanie pewnej określonej czynności tylko wtedy może — ze stanowiska prawnego — szkodzić osobie lub władzy, uprawnionym do przedsiębrania danej czynności, jeżeli: a) wykonanie danej czynności było celowe i zarazem b) dla jej wykonania jest ustanowiony termin zawity i termin ten nie został dotrzymany. W przypadku niniejszym kwestionowanie „z punktu widzenia ustawy o opłatach stemplowych" tylko wówczas byłoby celowe, gdyby opłata stemplowa od umowy sprzedaży została wymierzona w kwocie niższej, niż się należy (np. gdyby zamiast stawki 4% zastosowano niższą lub gdyby notariusz, który wymierzył opłatę stemplową, wymienił wprawdzie w swej decyzji wymiarowej stawkę 4%, lecz na skutek błędu rachunkowego obliczył mniej, niż wypada według owej stawki). Ponieważ zaś opłata stemplowa została w przypadku niniejszym obliczona prawidłowo, więc kwestionowanie jej nie da się pomyśleć i stają się zbędne rozważania na temat terminu kwestionowania, przewidzianego w art. 34 u. o. s. Istotne bowiem jest, że władza skarbowa każdą z wymienionych wyżej 4 umów rozdzieliła na dwie czynności prawne, określając jedną z nich jako sprzedaż, podlegającą opłacie stemplowej, drugą jako darowiznę, podlegającą podatkowi od darowizn, a NTA wcale nie rozważył, czy teza, kwalifikująca transakcję quaestionis jako negotium mixtum cum donatione, jest trafna. Jeżeli ta teza jest trafna, to ustosunkowanie się władzy skarbowej do opłaty stemplowej nie może mieć żadnego znaczenia w kwestii, czy i w jakiej mierze władza skarbowa była uprawniona do wymierzenia podatku od darowizny. (Z motywacji wyroku zdaje się wynikać, że opodatkowanie darowizny nadawałoby się do dyskusji, gdyby władza skarbowa zakwestionowała transakcję, o której mowa, „z punktu widzenia ustawy o opłatach stemplowych", gdyby np. stwierdziła co do opłaty stemplowej błąd rachunkowy. NTA nie wyjaśnił, na czym polega i skąd wynika związek logiczny między niesporną — lub choćby sporną —

należnością z tytułu opłaty stemplowej a sporną należnością z tytułu podatku od darowizn).

Mam jeszcze rozważyć, czy i do jakiego terminu właściwa władza miała prawo kwestionować ze stanowiska przepisów o opodatkowaniu darowizn. Notariusz — który jest organem wymiarowym zarówno w zakresie opłaty stemplowej, jako też w zakresie podatku od darowizny (art. 27 u. o. s., art. 28 Przep. o op. sp. i dar.) — nie mógł kwestionować, gdyż nie posiadał danych o wartości, a nie był obowiązany do zebrania tych danych, gdyż ustawa nie nakłada nań tego obowiązku i nie ustanawia procedury, która by notariuszowi umożliwiła zebranie takich danych. Władza skarbowa zaś mogła wprawdzie dowiedzieć się o piśmie quaestionis przy kontroli stemplowej (art. 38 u. o. s.), atoli nie mogła kwestionować pisma quaestionis ze stanowiska przepisów o opodatkowaniu darowizn, gdyż wartość przedmiotu darowizny nie przekraczała minimum, wolnego od podatku. Zakwestionowanie stało się możliwe dopiero na skutek śmierci darującego i pozostania po nim majątku spadkowego. Prawo zaś zastosowania art. 14 ust. 2 Przep. o op. sp. i dar. uległoby przedawnieniu równocześnie z prawem wymierzenia podatku spadkowego (OPA 764/34). Ma też znaczenie, że według OPA 765/34 przedawnienie prawa władzy skarbowej do wymierzenia podatku spadkowego nie może nastąpić wówczas, gdy władza nie ma w ogóle możności dokonania wymiaru.

Achilles Rosenkranz

1783.

CŁO.

Pisemne oświadczenie strony na wyniku rewizji, że płaci cło warunkowo. — Zażalenie przeciw taryfikacji — przeprowadzenie dowodu tożsamości towaru, wydanego do wolnego obrotu.

1. Pisemne oświadczenie strony, złożone na wyniku rewizji, ograniczające się do uwagi, że płaci cło warunkowo, bez wyraźnego zaznaczenia, że z wynikiem rewizji nie zgadza się, i bez podania, jak zdaniem jej należy towar otaryfować, nie może być uważane za przewidziany w art. 16 rozporządzenia o taryfie celnej (poz. 314/20 Dz. Ust.) sprzeciw strony przy ocleniu, ponieważ oświadczenie takie nie odpowiada wymaganiom § 40 rozporządzenia o postępowaniu celnym (poz. 276/30 Dz. Ust.).

2. Kategoryczne brzmienie zdania drugiego ustępu drugiego art. 16 rozporządzenia o taryfie celnej w brzmieniu rozporządzenia z 18 grudnia 1921 poz. 12/22 Dz. Ust. nakłada na strony, w przypadkach wniesienia zażalenia przeciw niewłaściwemu stosowaniu taryfy celnej, obowiązek przeprowadzenia wobec władzy celnej dowodu tożsamości towaru, gdy ten został podjęty do wolnego obrotu.

Wyrok NTA z 7 lutego 1934 l. rej. 836/31 w sprawie firmy: Maurycy Baumberg w Warszawie przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie opłaty celnej.

Firma Maurycy Baumberg w Warszawie zgłosiła dnia 27 września 1930 w Urzędzie Celnym w Warszawie 15 worków pestek morelowych do oclenia. Według adnotacji odbiorcy, umieszczonej na dołączonej do deklaracji celnej fakturze, towar podlegał ocleniu według poz. 11 p. 1 taryfy celnej. Gdy Urząd Celny zastosował do towaru tę pozycję taryfy i uwagę do niej, odbiorca towaru nie kwestionując wyniku rewizji i nie żądając sporządzenia protokołu sprzeciwu ograniczył się do zaznaczenia na deklaracji, iż płaci cło warunkowo; wobec tego towar po uiszczeniu cła wydany został, bez wydzielenia próbek z niego, do wolnego obrotu.

Po uiszczeniu cła i po wydaniu towaru wniosła firma 6 października 1930 podanie do Ministerstwa Skarbu, w którym z uwagi na to, iż towar wymieniony jest w poz. 62 p. 8 tar. cel., prosiła o skorygowanie orzeczenia taryfikacyjnego Urzędu Celnego zgodnie z brzmieniem poz. 62 p. 8.

Orzeczeniem z 11 grudnia 1930 Ministerstwo Skarbu pozostawiło prośbę firmy dla braku prób towaru bez uwzględnienia. Jednocześnie wyjaśniło Ministerstwo w tym orzeczeniu, że łuszczone pestki morelowe podlegają ocleniu według poz. 11 p. 1 i uwagi tar. cel.

Orzeczenie to jest przedmiotem skargi do NTA, która zarzuca, iż brak prób towaru nie może być powodem nieuwzględnienia prośby firmy, bo sporu między stronami co do istoty towaru nie ma, zresztą wobec zgłoszenia sprzeciwu przy samym ocleniu obowiązek dostarczenia prób ciążył w myśl § 42 rozporządzenia o postępowaniu celnym z 14 marca 1930 poz. 276 Dz. Ust. na władzy, a nie na skarżącej. Dalej zarzuca skarga naruszenie obu wchodzących w grę pozycji taryfy celnej, gdyż pestki morelowe, nawet łuszczone, winny być clone według poz. 62 p. 8 tar. cel.

NTA rozważył, co następuje:

§ 40 rozporządzenia o postępowaniu celnym z 14 marca 1930 poz. 276 Dz. Ust. głosi z powołaniem się na art. 16 rozporządzenia o taryfie celnej z 11 czerwca 1920 poz. 314 Dz. Ust. w swoim zdaniu drugim, że strona, która z wynikiem rewizji nie zgadza się, winna wyraźnie to zaznaczyć, wymieniając, jak, zdaniem jej, należy towar otaryfować. Zaznaczenie to musi w myśl zdania 1 § 40 nastąpić na wyniku rewizji. Tego rodzaju zaznaczenie przez stronę jej sprzeciwu co do wyniku rewizji nie miało w rozpoznawanej sprawie miejsca. Strona bowiem, jak świadczy jej adnotacja na trzeciej stronie deklaracji celnej, ograniczyła się jedynie do uwagi, że płaci cło warunkowo, bez wyraźnego zaznaczenia, że z wynikiem

rewizji nie zgadza się, i bez podania, jak, zdaniem jej, należy towar otaryfikować. Wbrew więc twierdzeniu skargi należało uznać, że strona przy samym ocleniu sprzeciwu, przewidzianego w art. 16 rozporządzenia o taryfie celnej, nie wniosła.

W myśl powołanego art. 16 (w brzmieniu tego artykułu, ustalonym rozporządzeniem z 18 grudnia 1921 poz. 12/22 Dz. Ust.) mogła strona również wnieść zażalenie przeciw niewłaściwemu jej zdaniem stosowaniu taryfy celnej jeszcze w przeciągu 30 dni od chwili oclenia. Podanie skarżącej z 6 października 1930 nie ma charakteru takiego zażalenia, ponieważ nie jest ono ani oznaczone jako takie, ani też nie powołuje się na art. 16 rozp. o tar. cel. Pomijając jednak te formalne braki wspomnianego podania, które władza pozwana w zaskarżonym orzeczeniu pominęła, było wobec jasnego i kategorycznego brzmienia drugiego zdania drugiego ustępu art. 16 (w redakcji tego przepisu z 18 grudnia 1921) obowiązkiem skarżącej firmy jako żalącego się przeprowadzenie wobec władzy celnej dowodu tożsamości towaru. Skarżąca bezspornie w tym kierunku żadnych kroków nie poczyniła, a tym mniej oczywiście dowód ten przeprowadziła. Gdy więc władza pozwana z powodu braku prób towaru, a więc z powodu nieprzeprowadzenia dowodu tożsamości towaru podanie czy zażalenie skarżącej pozostawiła bez uwzględnienia, to NTA nie mógł się w tym dopatrzyć ani naruszenia wspomnianych przepisów prawnych, ani wadliwości postępowania.

Jak wynika niedwuznacznie z treści pierwszego ustępu zaskarżonego orzeczenia, powodem nieuwzględnienia podania skarżącej był brak prób towaru. W tym stanie rzeczy wyjaśnienie taryfikacyjne, zawarte w drugim ustępie zaskarżonego orzeczenia, nie ma istotnego znaczenia, ponieważ wyjaśnienie to nie było merytorycznym ani formalnym powodem odmownego załatwienia podania skarżącej. Z tego powodu NTA dalszy zarzut skargi, dotyczący niewłaściwej taryfikacji towaru, pominął i wskutek tego skargę jako nieuzasadnioną oddalił.

Powołane w uzasadnieniu wyroku przepisy rozporządzeń o taryfie celnej i o postępowaniu celnym obecnie już nie obowiązują, jednak i pod rządem obecnie obowiązujących rozporządzeń o prawie celnym (poz. 610/33 Dz. Ust.) i przepisów wykonawczych do prawa celnego (poz. 820/34 Dz. Ust.) kwestie rozstrzygnięte tym wyrokiem są nie mniej aktualne.

Aczkolwiek nowe przepisy prawa celnego obowiązują od 30 października 1934, nie ma dotąd judykatury NTA w tych kwestiach, opartej na nowym stanie prawnym.

Sądzę jednak, że tezy, wysnute z omawianego wyroku, są aktualne także na tle przepisów obecnych.

Postanowieniom art. 16 rozporządzenia o taryfie celnej z 1920 r. odpowiadają obecnie postanowienia art. 130 i 131 prawa celnego oraz §§ 225—231 przepisów wykon. do

prawa celnego. Paragrafowi 40 rozporządzenia o postępowaniu celnym odpowiada obecnie § 42 ust. 5 i 6 przepisów wykon. do prawa celnego. Sprzeciw strony, złożony zaraz przy ocleniu, a więc przed podjęciem towaru do wolnego obrotu, o którym mowa w art. 16 rozp. o tar. cel., przewidziany jest również w §§ 42 ust. 6, 227 ust. 1 lit. a)—d) przepisów wykon. do prawa celnego, a wymogi § 40 rozp. o post. cel. co do treści oświadczeń stron, składanych na wynikach rewizji, pokrywają się w zupełności z przepisami § 42 p. 5 i 6 przepisów wykon.

Obowiązek przeprowadzenia wobec władzy celnej dowodu tożsamości towaru, podjętego do wolnego obrotu, w przypadkach wniesienia zażalenia przeciw niewłaściwemu stosowaniu taryfy celnej, nałożony na strony w sposób kategoryczny w drugim zdaniu ustępu drugiego art. 16 rozp. o tar. cel., jest nie mniej wyraźny w § 229 ust. 1 i 2 przepisów wykon.

Dawne przepisy wyraźnie nie przewidywały skutków niedotrzymania przez stronę powyższego obowiązku, dzięki czemu merytoryczne rozpatrywanie przez władze składanych we właściwym terminie, lecz po podjęciu towaru do wolnego obrotu, zażaleń było dopuszczalne, gdy strona własnym staraniem uzyskała i przedstawiła poświadczone urzędownie dowody tożsamości towaru reklamowanego z towarem oclonym, chociażby przed podjęciem towaru do wolnego obrotu próby towaru nie były urzędownie pobrane. Obecne przepisy § 229 ust. 1 przepisów wykon. do prawa celnego również dopuszczają (rozporządzenie używa określenia „mogą być") rozpatrywanie zażaleń, wniesionych po wydaniu towaru do wolnego obrotu, ustanawiają w ust. 2 takiż warunek o obowiązku strony przeprowadzenia dowodu tożsamości towaru, lecz już w następnym, trzecim ustępie przewidują, że dla udowodnienia tej tożsamości mogą służyć próbki itp. towaru wydzielone i stwierdzone w sposób przepisany § 228 przed wydaniem towaru do wolnego obrotu. Aczkolwiek przez użycie słów „mogą służyć" rozporządzenie nie wyklucza w formie kategorycznej możliwości udowodnienia tożsamości towaru w inny sposób np. próbami towaru wydzielonymi i poświadczonymi już po wydaniu towaru do wolnego obrotu, to jednak przepis ten i obecnie nie daje stronom prawa żądania merytorycznego rozpatrzenia takich zażaleń. Wynika to w sposób szczególnie wyraźny z art. 131 ust. 2 prawa celnego, który upoważnia Ministra Skarbu do pozostawienia bez rozpatrzenia zażalenia w sprawie stosowania taryfy celnej, o ile strona nie zastosuje się do przepisu art. 130 ust. 5, tj. nie wydzieli prób spornego towaru przed wydaniem go do wolnego obrotu.

Zagadnienie, czy przepis o udowodnieniu tożsamości towaru reklamowanego z towarem oclonym obowiązuje strony również w tych przypadkach, gdy zażalenie dotyczy tylko sprawy taryfikacji, kwestia zaś ustaleń faktycznych co do istoty (jakości) towaru jest między stronami (tj. urzędem celnym i skarżącą) niesporna — NTA rozstrzygnął pozytywnie, opierając się na kategorycznym brzmieniu art. 16 rozp. o tar. cel. Za takim rozstrzygnięciem przemawia także ratio legis. Ustawodawca, nakładając taki obowiązek na strony (również i w obowiązujących obecnie, powołanych wyżej, przepisach prawa celnego i przepisach wykon. do niego) nie odróżnił zażaleń w sprawach spornej taryfikacji przy niespornych ustaleniach co do jakości towaru od spraw, w których sporna jest również i jakość towaru. O ile bowiem, w przypadkach wnoszenia zażaleń (oczywiście we właściwym terminie) przed podjęciem towaru do wolnego obrotu, wydzielenie prób towaru i przedstawienie ich Ministerstwu Skarbu wraz z zażaleniem jest bezwzględnym obowiązkiem urzędu celnego i ma na celu danie możności władzy orzekającej, będącej jednocześnie władzą nadzorczą, zbadanie i ocenę ustaleń faktycznych dokonanych przez władzę I instancji, to tym bardziej w przypadkach wno-

szenia zażaleń na towary już podjęte do wolnego obrotu możliwość zbadania i oceny dokonanych przez urzędy celne ustaleń co do jakości towaru jest konieczna. Przyjęcie odmiennej interpretacji prowadziłoby do wydawania niesłusznych i niezgodnych z taryfą celną orzeczeń w tych wszystkich przypadkach, gdy urzędy celne błędnie określą i ustalą jakość towaru. Wydawanie tego rodzaju orzeczeń niewątpliwie nie leżało w intencji ustawodawcy.

St. Fr. Królikowski

1784.

CŁO.

Opłaty za stałą kontrolę celną nad nieurzędowymi składami celnymi.

Do opłat za stałą kontrolę celną nad nieurzędowymi składami celnymi nie ma zastosowania § 7 rozporządzenia o postępowaniu celnym (poz. 276/30 Dz. Ust.).

Wyrok NTA z 12 lutego 1936 l. rej. 2734/33 w sprawie firmy: Wolny Dom Składowy Sp. Akc. w Krakowie przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie opłaty za dozór celny.

Zaskarżonym orzeczeniem Ministerstwo Skarbu nie uwzględniło odwołania firmy: Wolny Dom Składowy Sp. Akc. w Krakowie od decyzji Dyrekcji Ceł we Lwowie z 20 grudnia 1932, zatwierdzającej wezwanie płatnicze Urzędu Celnego w Krakowie z 20 maja 1931, którym nałożono na skarżącą obowiązek uiszczenia należności w kwocie 2.369 zł 27 gr, sprostowanej następnie na kwotę 1.369 zł 27 gr, tytułem dopłaty za stałą kontrolę celną nad składem wolnocłowym firmy w czasie od 1 września 1925 do 30 marca 1931.

Skarga zarzuca przedawnienie powyższej pretensji.

Rozpoznając skargę łącznie z odpowiedzią władzy pozwanej, NTA rozważył, co następuje:

Skarga, podobnie jak odwołanie, nie kwestionuje zasadności wymiaru dopłaty, sądzi jednak, że nastąpiło przedawnienie prawa żądania tej dopłaty ze względu na upływ czasu, przewidzianego w § 7 rozporządzenia o postępowaniu celnym (poz. 276/30 Dz. Ust.), i zwalcza wyrażone w zaskarżonym orzeczeniu zapatrywanie władzy pozwanej, że powołany przepis nie ma zastosowania do spornej należności.

Spór toczy się zatem tylko o kwestię, czy § 7 rozporządzenia o po-

stępowaniu celnym stosuje się także do należności, pobieranych na podstawie rozporządzenia z 17 lipca 1926 poz. 426 Dz. Ust. za stałą kontrolę nad nieurzędowymi składami celnymi.

Otóż wspomniany § 7 postanawia, że gdyby wskutek zaszłej pomyłki uiszczono kwotę mniejszą lub większą od właściwie przypadającej, różnica powinna być wyrównana w ciągu jednego roku od dnia uiszczenia należności i opłata skarbowa ściągnięta dodatkowo w drodze administracyjnej, nadwyżka zaś zwrócona stronie.

Z osnowy tego przepisu nie wynika wyraźnie, do jakich należności on się odnosi. Jeśli jednak wziąć pod uwagę, że omawiany przepis następuje bezpośrednio po paragrafie, traktującym o zasadach pobierania cła, w szczególności po postanowieniach, jakie przepisy i stawki taryfowe są miarodajne dla pobierania cła od towarów zadeklarowanych tudzież od towarów usuniętych spod oclenia, to należy przyjść do wniosku, że przepis omawiany ma na myśli wyłącznie należności z tytułu cła. Nie ulega zaś wątpliwości, że opłata za stałą kontrolę celną nad nieurzędowymi składami celnymi nie może być uważana za opłatę celną we właściwym tego słowa znaczeniu, a to ze względu na istotne różnice między obu opłatami. Cło bowiem jest daniną uiszczaną od towarów sprowadzanych do obszaru celnego względnie z tego obszaru wywożonych, podczas gdy omawiana opłata ma charakter opłaty administracyjnej, będącej ekwiwalentem za czynności kontrolne, spełniane przez organa celne poza obrębem miejsca urzędowego lub w czasie poza godzinami urzędowymi i obciąża nie towar, lecz przedsiębiorcę, utrzymującego skład celny. Poza tym opłaty celne ustanowione są w taryfach celnych, zaś opłatę wspomnianą reguluje osobne rozporządzenie Ministra Skarbu, wydane na podstawie upoważnienia, zawartego w rozporządzeniu o taryfie celnej.

Sporna opłata wbrew poglądowi skargi nie ma też nic wspólnego z opłatami dodatkowymi do cła, w szczególności z opłatą manipulacyjną. O opłacie tej traktuje bowiem art. 15 rozporządzenia o taryfie celnej poz. 314/20 Dz. Ust. w rozdz. I, II i III, podczas gdy podstawa prawna do wprowadzenia opłat za wykonywanie czynności poza godzinami urzędowymi lub poza obrębem miejsca urzędowego zawarta jest w rozdz. VII tegoż artykułu. Poza tym opłata manipulacyjna pobierana jest w zasadzie w stosunku procentowym od należnego cła, przy ostatecznej odprawie celnej, podczas gdy opłata za stałą kontrolę, o której mowa, płatna jest ćwierćrocznie z góry w wysokości uposażenia urzędnika państwowego według VIII st. sł. szczebla a), a to stosownie do postanowienia § 2 p. 1 lit. a) cyt. rozporządzenia z 17 lipca 1926.

Z uwagi więc na powyższe sporna opłata, nie będąca ani cłem w ści-

słym tego słowa znaczeniu, ani opłatą dodatkową do cła, nie może podpadać pod przepis, zawarty w § 7 rozporządzenia o postępowaniu celnym.

Jeśli tedy władza pozwana nie uwzględniła podniesionego w odwołaniu firmy zarzutu przedawnienia spornej opłaty z powodu upływu czasokresu, przewidzianego w § 7 rozporządzenia o postępowaniu celnym, to NTA nie dopatrzył się w tym naruszenia przepisów prawa i oddalił skargę jako nieuzasadnioną.

Odpowiednikiem nieobowiązującego już obecnie § 7 rozporządzenia o postępowaniu celnym w części, ustalającej okres przedawnienia, jest art. 123 prawa celnego poz. 610/33 Dz. Ust. Według tego ostatniego przedawnieniu z upływem jednego roku ulegają roszczenia Skarbu Państwa o niedobory celne i o uiszczenie należności celnych od towarów, wydanych do wolnego obrotu bez uiszczenia należności celnych, tudzież roszczenia strony o zwrot należności celnych nadmiernie (w rozumieniu art. 121 prawa celnego) od niej pobranych.

Opłaty za kontrolę celną nad nieurzędowymi składami celnymi według postanowień art. 17 obecnie obowiązującego prawa celnego również nie podpadają pod pojęcie „należności celnych" ani tym bardziej „niedoborów celnych", wynikających ze sprostowania wymiaru należności celnych (art. 121 ust. 2 i 3 prawa celnego). Z całą pewnością można przeto twierdzić, że art. 123 prawa celnego również nie ma zastosowania do opłat za specjalną kontrolę celną. Z tego wynika, że do roszczeń Skarbu Państwa i stron co do niepobranych lub nadmiernie pobranych opłat za specjalną kontrolę celną (poz. 862/34 i 267/36 Dz. Ust.) nie ma zastosowania roczny termin przedawnienia, ustalony w art. 123 prawa celnego.

Kiedy przedawniają się roszczenia Skarbu i stron co do omawianych opłat, tego ani dawne przepisy celne, ani obecne prawo celne nie przewidują. Nie wypowiedział się niestety w tej kwestii również i NTA.

St. Fr. Królikowski

1785.

PODATKI I OPŁATY SAMORZĄDOWE.

Podatek od prawa polowania: Rozciągłość obowiązku podatkowego w przypadku wykonywania prawa polowania tylko na części obwodu łowieckiego.

Przy wymiarze podatku od prawa polowania jednostkę przedmiotową stanowi obwód łowiecki; faktyczne wykonywanie prawa tylko na części obwodu nie zwalnia od obowiązku zapłaty podatku z obszaru całego obwodu.

Wyrok NTA z 9 lutego 1937 l. rej. 5876/33 i 2678/35 w sprawie Dyrekcji Lasów Państwowych w Radomiu przeciw Wydziałowi Powiatowemu w Lublinie w przedmiocie wymiaru samoistnego podatku komunalnego od wykonywania prawa polowania za lata 1931/32, 1932/33 i 1933/34 na rzecz gminy m. Piotrkowa.

W skargach na orzeczenia Wydziału Powiatowego w Lublinie z 28 czerwca 1933 i 31 stycznia 1935 Dyrekcja Lasów Państwowych w Radomiu podnosi, iż z tekstu ust. 1 art. 19 ustawy z 11 sierpnia 1923 o tymcz. ureg. fin. komun. poz. 884/32 Dz. Ust. widoczne jest, że opodatkowaniu na rzecz gminy podlega nie samo prawo polowania, lecz jego wykonywanie. Następstwem powyższej zasady winno być — zdaniem skarg — opodatkowanie nie całego obszaru, na który rozciąga się prawo polowania, lecz tylko tej jego części, na której faktycznie jest ono wykonywane. Ponieważ w okresach 1931/32, 1932/33 i 1933/34 w lasach Nadleśnictwa Państwowego, położonych w obrębie gminy Piotrków, odbyły się polowania z udziałem osób postronnych: w latach 1931/33 tylko na obszarze 414 ha terenów łowieckich, w latach zaś 1933/34 tylko na obszarze 517,2 ha, nie zaś na całym obszarze Nadleśnictwa, jak to przyjmują władze wymiarowe, przeto wymiar podatku od całego obszaru jest prawnie nieuzasadniony.

NTA rozważył, co następuje:

Według art. 19 ustawy z 11 sierpnia 1923 o tymcz. ureg. fin. komun. poz. 884/32 Dz. Ust. od wykonywania prawa polowania na mocy prawa własności gruntu, dzierżawy prawa polowania lub innego tytułu prawnego wolno gminom wiejskim i miejskim pobierać podatek komunalny.

Według art. 25 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 3 grudnia 1927 o prawie łowieckim poz. 934 Dz. Ust. nie wolno polować bez posiadania karty łowieckiej, według art. 27 karty łowieckie wydaje się — między innymi — osobom uprawnionym do polowania z tytułu posiadania obwodu łowieckiego własnego, według zaś art. 6 ust. 1 tegoż rozporządzenia właściciel polowania może użytkować je samodzielnie, jeżeli obszar gruntu, na którym ma polowanie, jest nie mniejszy od 100 ha ciągłej powierzchni, przy czym obszar taki po zarejestrowaniu go przez właściwego starostę stanowi obwód łowiecki własny, w myśl zaś ust. 2 tegoż artykułu obszary lasów państwowych, uznane przez zarząd lasów państwowych za odpowiadające wymaganiom ust. 1, stanowią obwody łowieckie własne Państwa.

Ponieważ z zestawienia powyższych przepisów widoczne jest, że ustawodawca łączy prawo polowania z posiadaniem własnego obwodu łowieckiego — o ile chodzi, jak w danym przypadku, o wykonywanie prawa polowania na mocy prawa własności gruntu — to, wobec braku w ustawie

o tymcz. ureg. fin. komun. innych postanowień, dotyczących sposobu wymiaru podatku od polowania, uznać należało za prawidłowy wymiar podatku od wykonywania prawa polowania przez przyjęcie obwodu łowieckiego za jednostkę przedmiotową opodatkowania.

Gdy więc zgodnie z powyższym wywodem władze wymiarowe uznały obszar Nadleśnictwa Lublin, jako stanowiący obwód łowiecki Państwa, za taką jednostkę przedmiotową i wymierzyły z całego jego obszaru podatek od prawa polowania, to w tego rodzaju trybie postępowania wymiarowego nie dopatrzył się NTA zarzucanej niezgodności z prawem.

Przeciwne twierdzenia skarżącej, iż sporny podatek może być wymierzony tylko w stosunku do obszaru, na którym w oznaczonym okresie czasu prawo polowania było rzeczywiście wykonywane, nie znajduje uzasadnienia w obowiązujących przepisach prawnych. Nie mówiąc już bowiem o tym, że wymiar podatku w tym trybie napotykałby częstokroć na nieprzezwyciężone trudności i mógłby być dokonany dopiero po upływie roku budżetowego, istniejące przepisy prawne przeczą temu twierdzeniu i wypływającym z niego wnioskom. Rozporządzenie Ministra Spraw Wewn. z 23 listopada 1932 poz. 937 Dz. Ust., wydane w myśl ust. 3 art. 19 ustawy z 11 sierpnia 1923, zawiera mianowicie w §§ 96 i 99 postanowienia, że od podatków wolni są posiadacze prawa polowania, z u p e ł n i e nie wykonywujący tego prawa i że wykonywanie prawa polowania uzależnia się od wykazania zapłaty podatku. Z pierwszego z tych postanowień wynika, że wykonywanie częściowe prawa polowania, a więc np. na pewnym tylko terenie obwodu łowieckiego, nie zwalnia od obowiązku uiszczenia całego podatku, z drugiego zaś, że wymiar i zapłata podatku winny być uskutecznione z początkiem roku budżetowego, a więc bez zależności od rozmiaru wykonanego w ciągu roku prawa polowania.

Wreszcie zauważyć należy, że powołane w jednej ze skarg wyroki NTA z 29 listopada 1928 l. rej. 2542/26 i z 11 marca 1929 l. rej. 610/27 nie przemawiają na korzyść strony skarżącej, gdyż pierwszy z tych wyroków ustalił zasadę, że lasy państwowe nie są wyłączone od opodatkowania z mocy art. 19 ustawy z 11 sierpnia 1923, o ile wykonywane w nich jest prawo polowania, i że polowania w lasach państwowych, urządzane z udziałem osób postronnych, są formą wykonywania prawa polowania, drugi zaś — że wykonywanie polowania w lasach państwowych tylko przez funkcjonariuszów i straż leśną w granicach ich obowiązków służbowych nie uzasadnia obowiązku opłacania podatku od wykonywania prawa polowania, — w konkretnym zaś wypadku nie jest sporne, że polowanie na terenach Nadleśnictwa z udziałem osób postronnych miało miejsce.

Takież samo stanowisko zajął już uprzednio NTA w wyroku z 18

lutego 1935 l. rej. 7587/32 w sprawie ze skargi obecnie skarżącej Dyrekcji Lasów Państwowych w Radomiu.

Z powyższych powodów NTA, nie znajdując w zaskarżonych orzeczeniach zarzucanej niezgodności z ustawą, oddalił skargi jako nieuzasadnione.

Z uzasadnienia wyroku wynikałoby, że NTA podziela stanowisko Dyrekcji Lasów Państwowych w Radomiu w tym względzie, że prawo polowania wykonywane jest tylko wówczas, gdy się w danym roku w obwodzie łowieckim faktycznie poluje, że więc gdy na pewnym terenie, wchodzącym w skład obwodu łowieckiego, faktycznie nie polowano, to w tym obwodzie wykonywano prawo polowania tylko częściowo.

Takie stanowisko nie jest słuszne. Wykonywanie prawa polowania nie jest równoznaczne z polowaniem, przez które prawo łowieckie rozumie przywłaszczanie zwierzyny oraz jej części użytecznych i płodów (art. 2 ust. 1). Prawo polowania jest wykonywane niewątpliwie także wtedy, gdy właściciel prawa polowania, sam nie polując, zabrania innym polowania w należącym do niego obwodzie łowieckim. Należy mieć na uwadze, że prawo polowania wykonywane być winno zgodnie z zasadami prawidłowej gospodarki łowieckiej, której celem jest m. i. utrzymanie ilościowego stanu zwierzyny na pewnym poziomie. Z tych właśnie względów przy prawidłowej gospodarce łowieckiej wydziela się z obwodu łowieckiego w danym roku do opolowania tylko pewną część, tak że na tym samym terenie poluje się faktycznie tylko co drugi, trzeci rok, lub nawet rzadziej, zależnie od korzystnych lub mniej korzystnych warunków rozmnoży zwierzyny łownej. Mimo to nie można twierdzić, że prawo polowania nie było wykonywane w danym roku w całym obwodzie łowieckim. Zarówno ten, kto poluje w ciągu roku na całym terenie swego obwodu łowieckiego, jak i ten, kto wydziela do opolowania w ciągu roku tylko część terenów swego obwodu, wykonywa prawo polowania w całym obwodzie. O pierwszym mówi się jednak, że wykonywa prawo polowania w sposób „rabunkowy", o drugim zaś, że je wykonywa racjonalnie.

Michał Małek

1786.

PODATKI I OPŁATY SAMORZĄDOWE.

Podatek od prawa polowania — a przywileje podatkowe duchownych (b. dz. pr.).

Przewidziany w art. 19 ustawy z 11 sierpnia 1923 o tymcz. ureg. fin. komun. poz. 747 Dz. Ust. podatek komunalny od wykonywania prawa polowania jest podatkiem pośrednim, zaczem nie odnoszą się do tego obciążenia przepisy prawne o zwolnieniu od bezpośrednich danin komunalnych, miejskich, wiejskich, powiatowych i prowincjonalnych osób duchownych w b. zaborze pruskim. (Teza).

Wyrok NTA z 3 kwietnia 1936 l. rej. 10.862/32 w sprawie ks. dra Wawrzyniaka w Dziekanowicach przeciw Wydziałowi Powiatowemu w Gnieźnie w przedmiocie wymiaru podatku od wykonywania prawa polowania za r. 1932.

Ks. dr Wawrzyniak, proboszcz w Dziekanowicach, zaskarżył do NTA orzeczenie Wydziału Powiatowego w Gnieźnie z 20 sierpnia 1932, oddalające odwołanie przeciw wymiarowi na r. 1932 komunalnego podatku od wykonywania prawa polowania z następujących powodów: że

1) według § 775/II powszechnego prawa krajowego pruskiego (Allgem. Landrecht) gminy plebańskie wolne są od wszelkich danin dworskich lub kameralnych tudzież od ciężarów gminnych i powszechnych;

2) według § 1 rozporządzenia króla pruskiego z 23 września 1867 (Zb. ust. pr. str. 1648) duchowni są zwolnieni od bezpośrednich danin komunalnych, miejskich, wiejskich, powiatowych i prowincjonalnych, o ile chodzi o ich płace, emolumenty i pensje;

3) według § 10 ustawy pensyjnej z 27 marca 1872 (Zb. ust. pr. str. 268) do emolumentów należą mieszkania służbowe, naturalia, grunty służbowe oraz wszelkie przychody i użytki z nieruchomości i ruchomości, pozostających w dzierżeniu względnie użytkowaniu danej osoby z tytułu odpłatnego za pełnione funkcje służbowe, i że przepisy powołane zatwierdziła ustawa z 16 czerwca 1909 w § 2;

4) według wyroku NTA z 23 marca 1928[1]) zwolnienie od podatków gruntów plebańskich i osób duchownych nie zostało polskimi ustawami ani uchylone ani ograniczone, zaczem przepis art. 19 ustawy o tymcz. ureg. fin. komun., powołany przez władzę, nie może uzasadnić wymiaru podatku.

Władza pozwana ogranicza się w odpowiedzi na skargę do obrony zaskarżonego orzeczenia argumentem, że sporny podatek jest podatkiem pośrednim, któremu w przeciwstawieniu do podatków bezpośrednich podlegają także grunty kościelne.

Władza pozwana zatem implicite uznaje, że gdyby komunalny podatek od wykonywania prawa polowania miał charakter podatku bezpośredniego, jak utrzymuje skarżący, to pobór tego podatku nie byłby zgodny z przepisami, w skardze a poprzednio już także częściowo w postępowaniu administracyjnym przez podatnika powołanymi.

Wobec tak zacieśnionej płaszczyzny sporu kasacyjnego, NTA ograniczył się do rozpoznania istoty podatku, na skarżącego nałożonego, i rozważył, co następuje:

Ustawa o tymcz. ureg. fin. komun. z 11 sierpnia 1923 wymienia

---

[1]) Por. OPA 57/32 z glosą Henryka Żeleńskiego.

wśród podatkowych źródeł dochodowych samorządowych związków terytorialnych pod p. 14 „podatki od prawa polowania“ i określa je w art. 19 ust. 1 jako podatek komunalny od wykonywania prawa polowania na mocy prawa własności gruntu, dzierżawy prawa polowania lub innego tytułu prawnego. Według § 13 rozp. wykon. za wykonywanie prawa polowania w rozumieniu ustawy uważa się polowanie na zwierzynę łowną przez właściciela gruntu lub nabywcę prawa polowania (dzierżawcę, użytkownika itp.), zaś posiadacze prawa polowania, zupełnie go nie wykonujący, są od podatku wolni, a podatek ma być pobierany według stawek zróżniczkowanych od każdego hektara powierzchni obszaru łowieckiego. Według art. 4 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 3 grudnia 1927 o prawie łowieckim poz. 934 Dz. Ust. polowanie związane jest z własnością gruntu i należy do właściciela gruntu. W drugim ustępie wypowiada się domniemanie prawne, że własność gruntu nie jest obciążona prawem polowania na rzecz innych osób, oraz że po wejściu w życie prawa łowieckiego, tj. po 28 grudnia 1927, takie obciążenie nie może być ustanawiane pod rygorem nieważności aktu. Przepisy rozdz. II regulują użytkowanie polowania w ten sposób, że może je właściciel polowania użytkować samodzielnie, jeżeli obszar łowiecki posiada konieczną minimalną powierzchnię ciągłą (art. 6), poza tym zaś jedynie łącznie z właścicielami innych obszarów polowania (art. 7 i n.), przy czym właściciele gruntów objętych wspólnym obwodem łowieckim stanowią spółkę łowiecką, wyposażoną w osobowość prawną (art. 14), która może użytkować polowanie to jedynie przez wypuszczenie go w dzierżawę (art. 20), zaś według art. 25 wykonywanie prawa polowania uzależnione jest od posiadania imiennej karty łowieckiej, wydawanej przez władzę administracji ogólnej (art. 33).

Na podstawie powyższych przepisów NTA doszedł do wniosku, że w ramach polskiego ustawodawstwa podatkowe obciążenie wykonywania prawa polowania nie godzi w posiadanie gruntu, z którego własnością jest ono związane, lecz nawiązuje do odpowiednio zróżniczkowanej wartości osobistego wykorzystania tego uprawnienia, które zresztą często ma wprost charakter zbytku, uzewnętrznionego w niestosunkowych wydatkach, jakie w danych wypadkach powoduje polowanie. Podatek zatem od wykonywania prawa polowania ma cechy podatku od przyjemności łowieckiej, a zatem cechy podobne jak podatki w systemach podatkowych różnych krajów zróżniczkowane od posiadania przedmiotów osobistego zbytku (np. od samochodów, broni myśliwskiej, wierzchowców itp.). Niemiecka literatura skarbowości (np. Eheberg w Grundriss der Finanzwissenschaft, 1930, str. 165—170) nazywa tego rodzaju podatki „Aufwandsteuern“, a Głąbiński w „Nauce skarbowości“, 1925, na str. 445 wymienia podatek od kart myśliwskich wśród podatków od konsumpcji zbyt-

kowej, nazywając niemieckie „Aufwandsteuern" podatkami od wydatków (str. 383).

W tym zatem znaczeniu podatku od spożycia czy użycia zbytkownego sporny podatek od wykonywania prawa polowania nie stanowi podatku bezpośredniego, obciążającego uposażenie duchowieństwa ani przychody z gruntów erekcjonalnych, i dlatego NTA uznał za chybione żądanie skargi uchylenia zaskarżonego orzeczenia, oparte na założeniu, że sporny podatek stanowi podatek komunalny bezpośredni.

1787.

SPRAWY ROLNE.

Reforma rolna: Umowa o przeniesienie prawa własności przy parcelacji, przeprowadzanej przez urzędy ziemskie.

1. Przy parcelacji, przeprowadzanej przez urzędy ziemskie, orzeczenia okręgowego urzędu ziemskiego, jako ustalające przeniesienie prawa własności nieruchomości ziemskich na rzecz nabywców i stanowiące tytuł do przewłaszczenia ich w księgach hipotecznych, zastępują w zupełności umowy; w tych wypadkach więc zawieranie odrębnej umowy o przeniesienie prawa własności jest zbędne.

2. W myśl § 119 rozp. wykon. poz. 66/27 Dz. Ust. równoznaczne z zawarciem umowy w rozumieniu art. 72 ustawy o wykon. ref. roln. jest podpisanie deklaracji zgodnie z § 101 tego rozporządzenia, dla nabywców zaś, zakwalifikowanych przed wejściem w życie tego rozporządzenia, orzeczenie, wydane w myśl art. 61 ustawy.

Wyrok NTA z 23 września 1936 l. rej. 596/34 w sprawie Władysława Sikorskiego przeciw Okręgowemu Urzędowi Ziemskiemu w Poznaniu w przedmiocie przeniesienia prawa własności osady z majątku państwowego.

Umowami przedwstępnymi z 20 kwietnia 1923, 26 października 1923 i 1 grudnia 1924, tą ostatnią, uzupełnioną dodatkowym warunkiem z 16 lutego 1925, generał Władysław Sikorski pod określonymi w tych umowach warunkami nabył z parcelowanego majątku państwowego Parchanie w powiecie inowrocławskim: 1) ośrodek ogólnej przestrzeni 50,7060 ha, w tym pod zabudowaniami i ogrodem 2,0610 ha, pola ornego 47,0650 ha, łąki 1,3200 ha i wód 0,2600 ha, 2) parcelę dodatkową ogólnej przestrzeni 0,0800 ha wraz z domem robotniczym, oraz 3) parcelę dodatkową „Dyspozycja II" ogólnej przestrzeni 1,3000 ha, bez zabudowań. Ośrodek

oraz parcele dodatkowe oddane zostały w posiadanie generałowi Sikorskiemu protokołami tradycyjnymi z 5 czerwca 1923, 26 października 1923 i 1 grudnia 1924. . . .

Jak wynika ze znajdującego się w aktach sprawy protokołu przejęcia przez generała Sikorskiego inwentarzy żywych i martwych ze zlikwidowanego majątku państwowego Parchanie z 5 czerwca 1923, Okręgowy Urząd Ziemski w Poznaniu sprzedał generałowi Sikorskiemu wymieniony w tymże protokole inwentarz żywy i martwy, oszacowany przez Komisję w dniu 17 maja 1923, za łączną kwotę 138.384.000 mk., wobec jednak zamiany później niektórych obiektów i przejęcia dodatkowo dalszych obiektów ogólna należność za inwentarze żywy i martwy, jak wynika z pisma komisarza ziemskiego z 16 listopada 1923 do Okręgowego Urzędu Ziemskiego w Poznaniu, podwyższona została do sumy 177.089.500 mk., przy czym zaznaczono, że należność za zapasy zboża, paszy, smarów, węgla, nawozów sztucznych, słomy, wapna, kamienia, cegły, jak również za zasiewy zboża i okopowych oraz za uprawy nie została ustalona.

Jak wynika ze znajdującego się w aktach sprawy zestawienia szacunkowego z 1933 r., szacunek ośrodka bez inwentarzy określono w sposób następujący: za 51,7804 ha gruntów ornych 90.036 zł, za budynki 40.000 zł, za drzewostany 960 zł, razem 130.996 zł, a po zredukowaniu tej sumy do 42% w myśl § 19 instrukcji szacunkowej z 26 kwietnia 1928 (Dz. Urz. Min. Ref. Roln. nr 5 poz. 8) 55.000 zł, po doliczeniu zaś wartości zasiewów i zapasów w kwocie 7.930 zł ustalono cenę sprzedażną ośrodka na 62.930 zł. Cenę sprzedażną parceli dodatkowej ustalono na 1.235 zł. Ogólną cenę szacunkową za inwentarze martwy i żywy przerachowano według rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 14 maja 1924 poz. 213/25 Dz. Ust. na 11.532 zł.

Orzeczeniem z 13 listopada 1933 Okręgowy Urząd Ziemski w Poznaniu na zasadzie art. 61 ustawy o wykon. ref. roln. z 28 grudnia 1925 poz. 1/26 Dz. Ust. wyznaczył generała Sikorskiego jako nabywcę ośrodka i parceli dodatkowej w Parchaniu o ogólnym obszarze 53,0804 ha. Jako cenę sprzedażną wyżej wspomnianej nieruchomości ustalono kwotę 75.697 zł w złocie, przy czym zaznaczono, że w kwocie tej mieści się kwota 11.532 zł za sprzedane inwentarze, cenę nabycia zaś, tj. po doliczeniu do ceny szacunkowej procentów do 1 lipca 1934, ustalono na 92.187,57 zł w złocie, a po zaliczeniu na poczet powyższej ceny nabycia wszystkich wpłat, uiszczonych przez nabywcę, oraz procentów do 1 lipca 1934 od wpłat, wniesionych przez nabywcę po wejściu w posiadanie nieruchomości i inwentarzy, w łącznej kwocie 24.170,91 zł w złocie, określono pozostałą do zapłaty resztę ceny nabycia w sumie 68.016,66 zł w złocie, która została nabywcy

zakredytowana na przeciąg 41 lat od dnia 1 lipca 1934, przy czym oznaczono oprocentowanie i sposób umorzenia długu.

Na powyższe orzeczenie Okręgowego Urzędu Ziemskiego w Poznaniu generał Sikorski wniósł skargę do NTA, który rozważył, co następuje:

Skarżący zarzuca władzy pozwanej obrazę art. 70 ustawy o wykon. ref. roln. poz. 1/26 Dz. Ust., a dopatruje się jej w tym, że władza pozwana niesłusznie dokonała szacunku osady na podstawie postanowień powołanej ustawy i wydała orzeczenie na zasadzie art. 61 tej ustawy, ponieważ zobowiązanie się władzy w umowach przedwstępnych do oszacowania osady „według odnośnych ustaw i przepisów obowiązujących" rozumieć należy, iż osada ta powinna była być oszacowana według przepisów, obowiązujących w tym względzie w chwili oddania jej nabywcy w posiadanie i zawarcia umów przedwstępnych, i tak ustalona cena kupna oraz wpłaty, dokonane przez skarżącego na poczet tej ceny, powinny były być przerachowane w myśl rozporządzenia waloryzacyjnego. Przy tym skarżący twierdzi, że zawarte z nim umowy przedwstępne uznać należy za umowy definitywne, gdyż kodeks cywilny, obowiązujący na ziemiach b. zaboru pruskiego, nie zna umów przedwstępnych, a poza tym wspomniane umowy, zawarte przez skarżącego, określają przedmiot kupna, cenę nabycia i sposób spłaty, nieoznaczenie zaś ceny kupna cyfrowo nie uchybia warunkom skuteczności umowy kupna-sprzedaży, wystarczy bowiem, jeżeli cena kupna została „umówiona".

Zarzutu tego Trybunał nie uznał za uzasadniony, nietrafne jest bowiem twierdzenie skarżącego, aby zawarte przez niego umowy zawierały ustalenie ceny sprzedażnej, — przeciwnie, według § 3 tych umów ogólny szacunek nieruchomości, a zatem ich cena, ustalony być miał dopiero w przyszłości, według odnośnych ustaw i przepisów, obowiązujących urzędy ziemskie.

Jeżeli natomiast skarżący zarzut obrazy art. 70 ustawy o wykon. ref. roln. wywodzi z treści umów przedwstępnych, to zaznaczyć należy, że, jak to NTA już niejednokrotnie a m. i. w wyroku z 15 lutego 1935 l. rej. 10.686/32 (Zb. wyr. nr 1043 A)[1]) wyjaśnił, ze słów, użytych w § 3 tych umów: „ogólny szacunek kolonii będzie ustalony przez okręgowy urząd ziemski według odnośnych ustaw i przepisów, obowiązujących urzędy ziemskie", bynajmniej nie wynika, aby umowy te przewidywały, kiedy Okręgowy Urząd Ziemski jest obowiązany dokonać oszacowania osady, umowami więc tymi władza pozwana nie była skrępowana co do czasu dokonania szacunku. Art. 70 zaś powołanej ustawy głosi, że oszacowanie oddanych w posiadanie nabywców przed dniem wejścia w życie tej ustawy

[1]) OPA 1302/35.

gruntów, których cena na podstawie dotychczasowych przepisów nie została jeszcze ustalona, uskuteczniają urzędy ziemskie na zasadach, przewidzianych w art. 68 i 69 tejże ustawy. Skoro więc, jak wynika z akt sprawy, oszacowanie osady skarżącego, oddanej mu w posiadanie w 1923 r., nie nastąpiło przed wejściem w życie ustawy o wykon. ref. roln., tj. przed 9 stycznia 1926, to, jeżeli władza pozwana opierając się na tym, że w umowach przedwstępnych nie została ustalona cena kupna spornej osady, dokonała szacunku jej na podstawie art. 68 ustawy o wykon. ref. roln., — Trybunał nie dopatrzył się w tym zarzucanej przez skarżącego obrazy art. 70.

Następnie skarżący zarzuca obrazę art. 61 i 72 ustawy o wykon. ref. roln. oraz § 101 rozp. wykon. do tejże ustawy (poz. 66/27 Dz. Ust.), której dopatruje się w tym, że zaskarżone orzeczenie, wbrew postanowieniom art. 873 i 925 niem. kod. cyw., nie zostało poprzedzone ani zawarciem przez skarżącego umowy, ani też podpisaniem przez niego deklaracji.

I ten zarzut Trybunał uznał za nieuzasadniony.

Art. 61 ustawy o wykon. ref. roln. głosi m. i., że przy parcelacji, przeprowadzanej przez urzędy ziemskie, przeniesienie prawa własności na rzecz nabywców ustalają właściwe okręgowe urzędy ziemskie w drodze orzeczeń oraz że odpisy tych orzeczeń, których wykonalność jest zaświadczona przez okręgowy urząd ziemski, stanowią tytuł do przewłaszczenia nieruchomości w księgach hipotecznych. Z przepisu tego, mającego charakter wyjątkowy, wynika, że przy parcelacji, przeprowadzanej przez urzędy ziemskie, orzeczenia okręgowego urzędu ziemskiego, jako ustalające przeniesienie prawa własności nieruchomości ziemskich na rzecz nabywców i stanowiące tytuł do przewłaszczenia ich w księgach hipotecznych, zastępują w zupełności umowy, że więc w tych wypadkach zawieranie odrębnej umowy o przeniesienie prawa własności jest zbędne. Powołanie się zatem skarżącego na przepisy art. 873 i 925 niem. kod. cyw. jest w niniejszej sprawie nietrafne. Co się zaś tyczy zarzutu obrazy § 101 rozp. wykon., to Trybunał zauważa, że w myśl ust. 2 tegoż paragrafu, nabywcy, zakwalifikowani przed wejściem w życie tego rozporządzenia, tj. przed 3 lutego 1927, zwolnieni są od obowiązku składania deklaracji, a zatem władza pozwana w niniejszej sprawie, wobec zakwalifikowania skarżącego na nabywcę w 1923 r., nie miała potrzeby żądać od skarżącego złożenia deklaracji, przewidzianej w ust. 1 tegoż § 101. O ile zaś skarżący powołuje się na art. 72 ustawy, dotyczący zresztą pomocy finansowej dla nabywców parcel, który przewiduje, iż nabywcy winni wpłacić przy zawarciu umowy pewien procent sumy szacunkowej, to zaznaczyć należy, że w myśl § 119 rozp. wykon. równoznaczne z zawarciem umowy w rozumie-

niu art. 72 ustawy jest podpisanie deklaracji zgodnie z § 101 tego rozporządzenia, dla nabywców zaś, zakwalifikowanych przed wejściem w życie tego rozporządzenia, co ma miejsce w niniejszym wypadku, orzeczenie, wydane w myśl art. 61 ustawy.

Jeśli więc władza pozwana nie zawarła ze skarżącym formalnej umowy i nie zażądała od niego złożenia deklaracji, a ustaliła przeniesienie prawa własności w drodze orzeczenia w myśl art. 61 ustawy, to Trybunał nie dopatrzył się w tym obrazy przepisów ustawy (por. wspomniany wyżej wyrok NTA z 15 lutego 1935 l. rej. 10.686/32)....

W powyższym wyroku została przyjęta zasada, jakoby okręgowy urząd ziemski (względnie inna władza zastępcza) mógł ustalać warunki zbycia gruntów państwowych przy parcelacji, w szczególności cenę zbycia i wprowadzać je do orzeczenia z art. 61 ustawy o wykon. ref. roln. niezależnie od tego, czy nabywca przyjął te warunki, a nawet bez potrzeby zapytywania go o to, jeżeli tylko został on zakwalifikowany na nabywcę przed dniem wejścia w życie rozporządzenia wykonawczego, czyli przed dniem 3 lutego 1927.

Jest chyba niesporne, że zbywanie ziemi państwowej przy jej parcelacji jest w świetle naszego ustawodawstwa „sprzedażą". Tak to określa expressis verbis i art. 56 ustawy, mówiąc o zwykłych działkach, i ust. 3 art. 60, gdy mowa o tzw. gospodarstwach wzorowych.

Również chyba jest poza sporem, iż od ustalonych w prawie zasad ogólnych mogą być w specjalnych przypadkach czynione odstępstwa w takim tylko zakresie, na jaki zezwala i jaki wyraźnie ustanawia lex specialis. Jeżeli zatem przy parcelacyjnej sprzedaży gruntów państwowych mogą być czynione odstępstwa od zasad, stosowanych powszechnie przy sprzedaży nieruchomości, to tylko i wyłącznie takie, które wyraźnie wprowadza ustawa o wykon. ref. roln., będąca w danym przypadku prawem specjalnym.

Zobaczmy, jakie w tej mierze przepisy specjalne zawiera omawiana ustawa.

Przede wszystkim uprzytomnijmy sobie, iż najistotniejsze w transakcji kupna-sprzedaży jest materialnie — uzgodnienie woli kontrahentów zarówno co do zawarcia transakcji, jak jej obiektu i warunków; formalnie zaś — sporządzenie prawem przepisanego aktu.

Śmiem twierdzić, iż ustawa o wykon. ref. roln. wprowadza specyficzne przepisy tylko w zakresie strony formalnej, natomiast momenty materialne nie tylko pozostawia bez naruszenia, ale podkreśla ich nienaruszalność, w czym sekundują ustawie i wydane do niej przepisy wykonawcze.

Upatruję to chociażby w zestawieniu postanowień art. 61 i 58 ustawy. Oba te przepisy mówią o orzeczeniach władz agrarnych o jednakowej pozornie treści, oba bowiem dotyczą określenia osoby nabywcy i warunków nabycia działki. Skoro jednak ustawodawca wprowadza dwa orzeczenia, to musi to mieć — i ma specjalne znaczenie. Oto orzeczenie z art. 58, zatwierdzające projekt parcelacji i wykazy nabywców, jest niczym innym jak tylko stwierdzeniem woli zbywcy, dotyczącym zarówno wyboru nabywców z grona reflektantów, jak i warunków, na których grunty mają być zbyte. Konieczność ustalenia warunków sprzedaży przed sporządzeniem aktu, skutkującego przeniesienie prawa własności, jest dla ustawodawcy tak oczywista, iż w ust. 3 art. 58 poprzestaje tylko na stwierdzeniu, że ustalenie warunków należy do właściwości prezesa okręgowego urzędu ziemskiego i że decyzja prezesa w tej sprawie nie podlega

zaskarżeniu w trybie odwoławczym. Rozporządzenie wykonawcze też ogranicza się jedynie do sprecyzowania, co orzeczenie z art. 58 winno zawierać, i do ustalenia trybu doręczania tego orzeczenia.

Mamy zatem zupełnie wyraźnie określoną tendencję ustawodawcy, że warunki sprzedaży winny być ustalone i podane do wiadomości kandydatów na nabywców w czasie, w którym kandydat nie jest jeszcze niczym związany i może cofnąć się od transakcji bez żadnych dla siebie ujemnych skutków; natomiast sprzedawca zmienić warunków już nie może. Jest to zatem jak gdyby oferta sprzedawcy, skierowana do imiennie oznaczonych nabywców.

Ustawa nie nakazuje expressis verbis, jakie czynności winny być dokonane po orzeczeniu z art. 58 a przed orzeczeniem z art. 61. Wynika to jednak zarówno z samego faktu istnienia dwóch kolejnych orzeczeń, jak z ujęcia redakcyjnego obu tych przepisów. Mianowicie musi być ustalone, czy wymienieni w wykazie nabywców przyjmują zaproponowane im w orzeczeniu z art. 58 warunki. To znów jest widocznie tak oczywiste, iż ustawa nie mówi o tym, a rozporządzenie wykonawcze w § 101 ustala jedynie formę wyrażenia przez nabywcę zgody na proponowane mu warunki: specjalną deklarację.

Mamy zatem znów zupełnie wyraźne stwierdzenie, że przed sporządzeniem aktu przelewu własności muszą być przez nabywcę przyjęte warunki nabycia. Innymi słowy, z ustawy i przepisów wykonawczych jasno wynika, że przy parcelacyjnej sprzedaży gruntów państwowych muszą być zachowane istotne materialne warunki aktu kupna-sprzedaży, a więc przez obu kontrahentów musi być stwierdzona i uzgodniona wola zarówno co do samego zawarcia transakcji, jak jej obiektu, osoby nabywcy i warunków nabycia.

Dopiero po stwierdzeniu istnienia tej woli może nastąpić załatwienie strony formalnej tej transakcji, sporządzenie aktu, posiadającego zdolność wywołania zmiany w prawie własności parcelowanych gruntów.

I tu dopiero ustawa o wykon. ref. roln. wprowadza odstępstwo od norm powszechnie obowiązujących, ale czyni to jasno, wyraźnie, expressis verbis, tak, jak to jest niezbędne, aby lex specialis mogła „derogare legi generali". Mianowicie zamiast aktów notarialnych czy sądowych, sporządzanych wedle wymogów miejscowo obowiązującego prawa, ustawa wprowadza akt administracyjny, orzeczenie okręgowego urzędu ziemskiego, przewidziane w art. 61. Temu orzeczeniu ustawa nadaje wszystkie skutki prawne, jakie posiada prawidłowo sporządzony akt kupna-sprzedaży nieruchomości. W szczególności orzeczenia te stanowią tytuł do przewłaszczenia nieruchomości w księgach hipotecznych i do wpisania do tych ksiąg ustalonych w orzeczeniu praw rzeczowych.

Widzimy zatem, że orzeczenie z art. 61 posiada zupełnie specyficzne znaczenie aktu formalnego, przy którego sporządzaniu okręgowy urząd ziemski występuje w zupełnie innym charakterze niż przy wydawaniu orzeczeń z art. 58. Podczas gdy orzeczenie z art. 58 było wyrażeniem woli przez przedstawiciela sprzedawcy, ubranym we formę orzeczenia tylko ze względu na osobę tego sprzedawcy — Skarb Państwa — i na osobę działającego w imieniu sprzedawcy — urząd państwowy —, to orzeczenie z art. 61 jest czynnością władzy państwowej, działającej w zastępstwie urzędu wiary publicznej, nie w imieniu Skarbu Państwa jako właściciela sprzedawanych gruntów, lecz zupełnie samoistnie i niezależnie czy to od sprzedawcy, czy nabywcy.

Niemniej stanowczo takie właśnie znaczenie orzeczeń z art. 61 podkreśla i stanowisko, zajęte przez Radę Ministrów na mocy upoważnienia z ust. 3 art. 60 ustawy.

Rozporządzenie Rady Ministrów z 27 kwietnia 1927 w sprawie trybu sprzedaży gospodarstw wzorowych, utworzonych przy parcelacji nieruchomości ziemskich, przeprowadzanej przez okręgowe urzędy ziemskie (poz. 390 Dz. Ust.) w §§ 4 i 11 ustala obowiązek podania warunków (a w tym i ceny) już w ogłoszeniu o przetargu, w §§ 11 i 14 mówi o orzeczeniu stwierdzającym wynik przetargu, wreszcie w § 14 nakazuje wydanie orzeczenia z art. 61, zastępującego akty, stanowiące wedle prawa miejscowo obowiązującego tytuł do przewłaszczenia nieruchomości w księgach hipotecznych (wieczystych). Zatem znowu konsekwentne stanowisko, że orzeczenie z art. 61 nie wprowadza, nie ustanawia żadnych momentów, dotyczących materialnie istoty transakcji, lecz tylko i jedynie ustala w sposób, skutkujący zmianę prawa rzeczowego, te momenty transakcji, które już uprzednio i w drodze innych aktów zostały pomiędzy kontrahentami sprecyzowane i uzgodnione.

W powyższym oświetleniu wydaje mi się zupełnie jasne, że treść ustawy o wykon. ref. roln. w najmniejszym stopniu nie usprawiedliwia twierdzenia, jakoby władze agrarne ziemię państwową przy jej parcelowaniu nadawały nabywcom w trybie jednostronnych aktów administracyjnych. Zresztą koncepcja nadawania nie zaś sprzedawania ziemi nie była wysuwana ani w poprzednich aktach ciał ustawodawczych, ani w żadnym projekcie ustawy parcelacyjnej. Znana „uchwała Sejmu Ustawodawczego z dnia 10 lipca 1919 r. w przedmiocie zasad reformy rolnej“ w punktach 10 i 12 mówi o „sprzedawaniu“ i o „cenie sprzedażnej“ przy parcelacji, a uchwała ta przyjmowała zasadę wykonywania parcelacji wyłącznie przez Państwo. Ustawa z 15 lipca 1920 o wykon. ref. roln. poz. 462 Dz. Ust. też przyjmuje w art. 30 zasadę sprzedawania ziemi państwowej przy jej parcelowaniu. Wprawdzie poczynając od 1923 r. wszystkie projekty rządowe zastępują normalne akty, stanowiące tytuł do przewłaszczenia nieruchomości, orzeczeniami władz agrarnych, żaden jednak z nich nie zastępuje sprzedaży nadaniem. Tak jest w projekcie prezesa Głównego Urzędu Ziemskiego Seweryna Ludkiewicza z 12 maja 1923 (Druk Sejmu nr 505), tak i w kolejnych projektach ministrów Ref. Roln. Stanisława Osieckiego (Druk Sejmu nr 719), Zdzisława Ludkiewicza (nr 1295), Wiesława Kopczyńskiego (nr 1725), tak też i w sprawozdaniach komisji sejmowych (Druki nr 901 i 1994). Nawet najdalej idący ze wszystkich projektów, zgłoszony 11 kwietnia 1924 przez posła Poniatowskiego i i., nie tylko nie wprowadza koncepcji nadawania ziemi, ale nawet nie zastępuje aktów notarialnych orzeczeniem administracyjnym i w art. 41 nakazuje sporządzanie umów kupna.

Literatura na temat zasad i trybu parcelacji gruntów państwowych jest niezmiernie uboga. To jednak, co w piśmiennictwie agrarnym znajdujemy na omawiany temat, całkowicie idzie po linii uznania zasady sprzedaży gruntów państwowych, nie zaś ich nadawania.

Dr Emil Sommerstein, poseł i jeden z najczynniejszych podówczas członków Komisji Reform Rolnych, w książce pt. „Ustawa o wykonaniu reformy rolnej“ na str. 243 stwierdza, iż „urząd ziemski zajmuje niejako stanowisko kontrahenta-sprzedawcy i ma prawo wyboru kontrahenta-kupującego“. Prof. Władysław Leopold Jaworski w książce pt. „Reforma Rolna“, rozważając na str. 273 naturę prawną orzeczenia z art. 61, wypowiada się za przyznaniem, iż alienacja gruntów państwowych przy parcelacji jest aktem prywatno-prawnym, nie zaś aktem prawa publicznego, podkreślając, iż władze hipoteczne musiałyby odmówić wpisu do ksiąg wieczystych treści orzeczenia z art. 61 do czasu sprawdzenia, czy treść ta jest zgodna z wolą nabywcy. Moment istnienia i stwierdzenia woli kontrahentów jest przez tego autora specjalnie podkreślony. Prof. Jaworski w dopuszczeniu środków prawnych od orzeczenia z art. 61 upatruje nadanie temu orzeczeniu cech aktu publicznego. I słusznie: orzeczenie jest

niewątpliwie aktem administracyjnym, któremu ustawa nadała specyficzny charakter tytułu do hipotecznego przewłaszczenia nieruchomości, treść jednak tego aktu, odzwierciedlająca już uprzednio uzgodnioną wolę kontrahentów, winna ściśle odpowiadać tej właśnie uzgodnionej woli — i to właśnie, owa zgodność orzeczenia z art. 61 z uzgodnionymi warunkami transakcji (art. 58 i § 101), zostało zagwarantowane dopuszczeniem środków prawnych od orzeczenia z art. 61 — tak jak istnieją środki prawne od decyzji władz hipotecznych w przedmiocie wpisów do ksiąg wieczystych.

Zatem zarówno tekst ustawy i wydanych na jej podstawie rozporządzeń, jak i poprzednie przepisy prawne, uchwały Sejmu i komisji sejmowych, projekty ustaw rządowe i poselskie, jak wreszcie literatura — wszystkie te źródła wyraźnie wskazują, że ani obowiązujące prawo, ani nawet tendencje prawodawcze nie zawierają żadnych wskazań na możność wydawania orzeczeń z art. 61 o treści nieuzgodnionej z nabywcą, a już tym bardziej sprzecznej z jego wolą.

Jakież na tym tle może mieć znaczenie przepis ust. 2 § 101 rozp. wykon.? Czy możliwa jest wykładnia tego przepisu, jakoby w odniesieniu do pewnej kategorii nabywców przekreślał on całkowicie kardynalną przy zbywaniu ziemi zasadę sporządzania takich tylko aktów, stanowiących tytuł do przewłaszczenia, których treść odpowiada uzgodnionej woli kontrahentów? Sądzę, iż taka wykładnia mogłaby istnieć tylko wówczas, gdyby odnośne postanowienie expressis verbis wyrażało taką zasadę i było podane w ustawie, nie zaś w rozporządzeniu wykonawczym.

W istocie zaś przepis ust. 2 § 101 jest zupełnie drobną proceduralną wskazówką, że „nabywcy, zakwalifikowani przed wejściem w życie niniejszego rozporządzenia, zwolnieni są od obowiązku składania deklaracji". A więc tylko „zwolnieni od obowiązku". A dlaczego? Czemuż to ta właśnie kategoria już uprzednio zakwalifikowanych nabywców została wyróżniona — podkreślam, wyróżniona w sensie przywileju, nie zaś ograniczenia w prawach, bo tylko „zwolnieni od obowiązku"? Odpowiedź na to pytanie wypływa ze stanu faktycznego, jaki istniał w czasie wydawania rozporządzenia. Mianowicie istniała wówczas duża ilość — idąca w mnogie tysiące — nabywców zakwalifikowanych, którzy już dawno objęli grunty w posiadanie na warunkach dawno umówionych i ustalonych, częstokroć w umowach prawidłowo sporządzonych, albo stwierdzonych w prawomocnych orzeczeniach. Istnienie takich stanów stwierdza art. 70 ustawy. Otóż żądanie od takich nabywców składania deklaracji byłoby czynem ultrabiurokratycznym, bowiem wolę nabycia na określonych warunkach już wyrazili czy to w umowie, czy też przez przyjęcie warunków do wiadomości w jakiejś innej formie. W tych warunkach domaganie się składania deklaracji byłoby oczywiście zbędną formalistyką. Wysnuwanie jednak z tego przepisu wniosku, jakoby upoważniał on do wydawania orzeczeń z art. 61 bez uzyskania zgody nabywcy na warunki transakcji nawet wówczas, gdy istotne warunki (cena) nie były dotąd znane nabywcy, wydaje się nieuzasadnione i sprzeczne z sensem ust. 2 § 101, a nawet z brzmieniem tego przepisu.

A jakież praktyczne skutki przyjętej przez NTA wykładni ust. 2 § 101?

Oto przede wszystkim nabywca nie zgłosi do hipoteki orzeczenia z art. 61, jeżeli będzie ono zawierało niesłuszne jego zdaniem warunki nabycia. Wówczas dla uregulowania sprawy chociażby ze względu na stronę finansową transakcji orzeczenie zgłosi do hipoteki władza agrarna na podstawie ust. 3 art. 61. Ale władza hipoteczna, idąc za wskazaniami takiego autorytetu w sprawach hipotecznych, jakim był prof. Jaworski, może odmówić wpisu treści orzeczenia do ksiąg wieczystych (zob. „Reforma Rolna" str. 273). A wówczas zbyt pochopnie powzięte orzeczenie zawiśnie w powietrzu.

Z jednej bowiem strony władze agrarne nie będą miały podstawy prawnej do uchylenia orzeczenia, z drugiej zaś — treść orzeczenia nie zostanie zahipotekowana. Zaszłaby konieczność szukania porozumienia z nabywcą — tego porozumienia, które należało przeprowadzić przed wydaniem orzeczenia z art. 61.

Druga możliwość — to zahipotekowanie przewłaszczenia i warunków na podstawie orzeczenia z art. 61. Wówczas powstaje możność domagania się od nabywcy spełnienia warunków, ustalonych w orzeczeniu, w szczególności zapłacenia reszty ceny kupna. Ale na większości obszarów Polski hipoteka nie wyczerpuje odpowiedzialności dłużnika. Zatem sprzedawca może poszukiwać niezaspokojonej pretensji i na całym majątku dłużnika. Tu już wytwarza się sytuacja wręcz paradoksalna. Oto na każdego z zakwalifikowanych przed 3 lutego 1927 nabywców gruntów państwowych władza agrarna mogłaby nałożyć zupełnie dowolne ciężary w trybie orzeczenia z art. 61, a następnie egzekwować je na całym majątku nabywcy. Skargę NTA musiałby oddalić, gdyż wysokość ceny nie jest momentem formalnym, a przecie Trybunał nie jest powołany do oceny meritum orzeczenia, lecz tylko legalności formalnej. Byłby to naprawdę zupełnie swoisty przypadek legalnej samowoli władz agrarnych.

Wreszcie trzecia możliwość: Oto NTA uznaje prawidłowość orzeczenia z art. 61, mimo że zawiera ono nieznane przedtem nabywcy istotne warunki sprzedaży, a nabywca kieruje sprawę na drogę cywilno-sądową przeciwko Skarbowi Państwa o ustalenie warunków sprzedaży na mocy uprzednio zawartych umów. Droga taka zawsze stoi otworem we wszystkich tych przypadkach, gdy z nabywcą były zawierane umowy, a było to przecie zjawiskiem powszechnym w pierwszych latach rządowej akcji parcelacyjnej. Sądy powszechne będą mogły ustalić te warunki w sposób zupełnie odmienny od tego, jaki przyjęły władze agrarne w prawomocnym orzeczeniu z art. 61. I znów kolizja, tym razem między orzeczeniem administracyjnym a wyrokiem sądowym. Przecież nawet i w tej sprawie, której dotyczy omawiany wyrok NTA, były, jak to podaje tenże wyrok, zawarte jakieś umowy, a nabywca „pod określonymi w tych umowach warunkami nabył" grunty państwowe. Skoro zatem były „umowy" i skoro nabycie nastąpiło pod zawartymi w nich warunkami, to ocena umów, a i zawartych w nich warunków, w przypadku sporu należy do sądów powszechnych.

Sądzę przeto, że zasada wydawania orzeczeń z art. 61 bez uprzedniego uzgodnienia z nabywcą istotnych warunków sprzedaży nie powinna być stosowana nawet do nabywców, zakwalifikowanych przed dniem 3 lutego 1927. Dobrze byłoby dla porządku prawnego, gdyby wydane już w ten wadliwy, moim zdaniem, sposób orzeczenia były uchylone w trybie chociażby art. 99 rozporządzenia o post. admin. — oczywiście za zgodą nabywców, a następnie podjęte kroki w celu uzgodnienia warunków transakcji. Dopiero w razie osiągnięcia porozumienia z nabywcą mogłyby być wydane orzeczenia z art. 61. W braku zgody należałoby raczej zdecydować się na zupełne rozwiązanie stosunku prawnego, o ile taki już istniał, a nawet na usunięcie nabywcy z działki, chociażby miał ją w posiadaniu od szeregu lat. Byłyby to zapewne przypadki nieliczne, dotyczące jakichś zupełnie wyjątkowych okoliczności.

Stanisław Korwin-Piotrowski

1788.

SPRAWY WODNE.

Uprawnienia wodne, utrzymane w mocy — wygaśnięcie wskutek zmiany urządzeń.

Uprawnienia wodne, utrzymane w mocy na podstawie art. 252 ust. 2 ustawy wodnej (poz. 574/28 Dz. Ust.), zachowują tę moc tak długo, jak długo istnieją prawnie urządzenia, odpowiadające temu rozmiarowi i sposobowi użytkowania wody, jaki istniał w dniu wejścia w życie wymienionej ustawy, względnie w dniu 1 stycznia 1923. (Teza).

Wyrok NTA z 19 grudnia 1934 l. rej. 11.234/32 w sprawie Zdzisława Marchwickiego i sukcesorów śp. Marty Marchwickiej przeciw Urzędowi Wojewódzkiemu w Lublinie w przedmiocie odmowy stwierdzenia istnienia uprawnień wodnych oraz zarządzenia ich wpisu do księgi wodnej.

Zdzisław Marchwicki podaniem z 19 listopada 1927 wniósł w imieniu własnym i w imieniu spadkobierców po śp. Marcie Marchwickiej prośbę o wpisanie do księgi wodnej praw użytkowania wody rzeczki bezimiennej, przepływającej przez gminę Ryki, jako siły motorycznej dla młyna petentów we wsi Chrustne. Starosta w Garwolinie ogłoszeniem z 18 kwietnia 1931, powołując się na art. 195 ustawy wodnej (poz. 574/28 Dz. Ust.), zarządził w sprawie dochodzenie komisyjne na dzień 7 maja 1932, po czym decyzją z 12 maja 1932 odmówił uznania zgłoszonych uprawnień wodnych i wpisu ich do księgi wodnej, a zarazem na podstawie art. 64 ust. 2 i art. 70 ust. 1 ustawy wodnej zobowiązał petentów do usunięcia istniejących przy ich młynie urządzeń wodnych i do przywrócenia do normalnego stanu łożyska wspomnianej wyżej rzeczki i jej odpływu. W uzasadnieniu tej decyzji Starosta podniósł, że zgłoszone uprawnienia nie są oparte na specjalnym tytule prawnym, wymaganym w art. 252 ust. 1 ustawy wodnej, że młyn i urządzenia wodne zostały wprawdzie wzniesione przed dniem 1 stycznia 1923, że jednak w urządzeniach wodnych dokonano w r. 1926 zmian, a w szczególności podwyższono o kilka cm próg łotoku, stanowiącego zarazem częściowo budowlę spiętrzającą, że podwyższenie to jest według opinii rzeczoznawcy technicznego istotną zmianą urządzeń wodnych, że wskutek tego zgłoszone uprawnienia wodne wygasły w myśl ust. 2 art. 252 ustawy wodnej i że wobec tego „nie ma podstawy prawnej" do zastosowania postanowień, zawartych w ust. 3 ostatnio wymienionego artykułu. Starosta zaznaczył zarazem, że przeprowadzenia dowodów ze świadków, powołanych przez zastępcę właścicieli młyna na fakt, iż w czasie re-

montu łotoku w r. 1926 próg jego nie został podwyższony, zaniechano ze względu na opinię rzeczoznawcy technicznego, stwierdzającą, że podłoga drewniana łotoku została z wierzchu zabetonowana i że wskutek tego nastąpiło podwyższenie progu, które wynosi przypuszczalnie od 3 cm w górę. Starosta nadmienił wreszcie, że na powyższą opinię techniczną przy dochodzeniu komisyjnym zastępca właścicieli młyna nie złożył żadnego oświadczenia. . . .

Urząd Wojewódzki w Lublinie orzeczeniem z 4 listopada 1932 nie uwzględnił odwołania Marchwickiego oraz spadkobierców po śp. Marcie Marchwickiej od powyższej decyzji Starosty i zatwierdził tę decyzję z powodów w niej przytoczonych, zaznaczając ponadto, że gołosłowne twierdzenie odwoławców, iż żadna przebudowa urządzeń spiętrzających nie miała miejsca, nie usuwa faktu dokonania istotnej zmiany urządzeń wodnych, stwierdzonego przy dochodzeniu komisyjnym przez rzeczoznawcę technicznego i nie zakwestionowanego przy tym dochodzeniu przez pełnomocnika odwoławców.

Na to orzeczenie Urzędu Wojewódzkiego Marchwicki i spadkobiercy śp. Marty Marchwickiej wnieśli skargę do NTA, który rozważył, co następuje:

. . . Skarżący podnoszą, że przesłuchani przy dochodzeniu komisyjnym mieszkańcy wsi Chrustne zeznali do protokołu, że młyn quaestionis spalił się na kilkanaście lat przed wojną światową i został w kilka lat później — jednak jeszcze przed wojną światową — odbudowany, oraz że pogródki, należące do młyna a zasypane po jego spaleniu się, zostały po jego odbudowie odczyszczone i istnieją na tym samym miejscu i w tych samych rozmiarach jak pierwotnie. Okoliczności te stanowią, zdaniem skarżących, dostateczną podstawę do uznania na zasadzie art. 252 ust. 2 ustawy wodnej zgłoszonych uprawnień za utrzymane w mocy.

Wywody te nie mają istotnego znaczenia. Dowodzić one bowiem mogłyby tylko tego, że zgłoszone przez skarżących uprawnienie wodne winno być uznane za utrzymane w mocy w chwili wejścia w życie ustawy wodnej. Zaskarżonym orzeczeniem nie odmówiono jednak tego uznania, lecz stwierdzono, że uprawnienie skarżących następnie, mianowicie w r. 1926, wygasło z tego powodu, że określone w art. 252 ust. 2 prawa użytkowania wody mają według tego przepisu o tyle i tak długo moc obowiązującą, o ile istnieją prawnie urządzenia, służące do ich wykonywania, a tymczasem w urządzeniach młyna skarżących dokonano w 1926 r. istotnej zmiany. Wywody zaś skarżących, że w młynie ich zmiana ograniczyła się tylko do uszczelnienia cementem zniszczonej podłogi łotoku i że uszczelnienie to nie może być uważane za istotną zmianę, gdyż pod pojęcie to podpadać może tylko rozszerzenie lub pomniejszenie urządzeń mających

istotny wpływ na sposób i rozmiar wykonywania uprawnienia, upadają z tego powodu, że według opinii rzeczoznawcy technicznego przez powyższe ocementowanie został właśnie podwyższony próg łotoku, który spełnia częściowo rolę budowli spiętrzającej wodę. Przyjęciu zaś, że to podwyższenie w rzeczywistości nastąpiło, nie stoi bynajmniej na przeszkodzie podniesiona przez skarżących okoliczność, że rzeczoznawca techniczny wyraził się, iż podwyższenie to „przypuszczalnie wynosić mogło od 3 cm w górę". Rzeczoznawca techniczny uznał bowiem podwyższenie, o którym mowa, za istotną zmianę, a zatem wyszedł z założenia, że jakkolwiek rozmiar podwyższenia nie da się dokładnie określić, to jednak pewne jest, iż podwyższenie nastąpiło i to w stopniu wystarczającym do oddziaływania na piętrzenie wody. Nadto mieszkańcy wsi Chrustne, przesłuchani przy dochodzeniu komisyjnym, zeznali, że w r. 1926 na podłogę drewnianą łotoku nasypano żwiru i piasku oraz zalano ją cementem, podwyższając przez to próg o kilka cali....

Skarżący podnoszą również, że młyn ich istniał bez zmian przez lat 10 licząc wstecz od 1 stycznia 1923 i wskutek tego winien być na podstawie art. 252 ust. 3 ustawy wodnej uważany za zakład, który w dniu 1 stycznia 1923 istniał prawnie, wobec tego zaś zmiana progu łotoku, rzekomo dokonana w r. 1926, mogłaby nasunąć jedynie wątpliwości co do rozmiaru uprawnień wodnych i spowodować jego ustalenie na podstawie art. 254-a ust. 2. Wywody te nie są trafne. Uprawnienia bowiem wodne, których moc obowiązująca z chwilą wejścia w życie ustawy została utrzymana na podstawie art. 252 ust. 2 i 3, zachowują w myśl tych przepisów moc tę o tyle i tak długo, o ile istnieją prawnie urządzenia, służące do ich wykonywania. Do istoty tych uprawnień należy tak rozmiar jak i sposób ich wykonywania (por. art. 191 ust. 1 p. a, c oraz art. 202). Wobec tego uprawnienia skarżących, utrzymane w mocy z dniem wejścia w życie ustawy wodnej, mogły tę moc po tymże dniu względnie po dniu 1 stycznia 1923 zachować tylko tak długo, jak długo prawnie istniały urządzenia, odpowiadające temu rozmiarowi i sposobowi użytkowania wody, jaki istniał w wymienionym wyżej dniu. Gdy zaś w młynie skarżących podwyższono w r. 1926 próg łotoku, stanowiącego częściowo budowlę spiętrzającą, prawa skarżących z chwilą tego podwyższenia wygasły.

Skarżący podnoszą wreszcie, że postanowienia, zawarte w art. 64 ust. 2 i art. 70 ust. 1 ustawy wodnej, na których oparto nałożony na skarżących obowiązek usunięcia budowli wodnych oraz przywrócenia łożyska rzeki i jej odpływu do normalnego stanu, nie mają do ich sprawy zastosowania. Władza pozwana w odpowiedzi na skargę uznaje trafność tego zarzutu, zarazem jednak zaznacza, że nie przekroczyła swoich uprawnień, gdyż wskutek istotnej zmiany budowli utracili skarżący swoje uprawnie-

nia, a wobec tego należało budowle te traktować jako w całości powstałe bezprawnie i zastosować art. 249, gdyż usunięcia budowli wymagają względy natury publicznej.

Kwestii, czy i o ile zarządzenie co do usunięcia budowli względnie i przywrócenia rzeki oraz jej odpływu do pierwotnego stanu jest uzasadnione w art. 249, NTA na podstawie art. 61 p. 1 i art. 1 rozporządzenia o NTA (poz. 806/32 Dz. Ust.) nie mógł rozpatrywać, gdyż kwestia ta nie jest przedmiotem zaskarżonego orzeczenia. Gdy zaś władza pozwana sama przyznaje, że zarządzenie powyższe nie ma uzasadnienia w art. 64 i 70, na których je oparto, należało zaskarżone orzeczenie w części, dotyczącej tego zarządzenia, uchylić jako niezgodne z ustawą.

Na tle powyższego wyroku na pierwszy plan wysuwa się kwestia istotnej zmiany urządzeń wodnych i wpływu takiej zmiany na istnienie starych praw wodnych nietytułowanych, tj. nie opartych na specjalnym tytule prawnym (art. 252 ust. 2 u. w.). Czy nastąpiła istotna zmiana urządzeń wodnych, pozostawione jest swobodnej ocenie władzy orzekającej (wyrok NTA z 25 czerwca 1934 l. rej. 4852/31), opartej na fachowej i należycie umotywowanej opinii urzędowego znawcy technicznego (wyrok z 4 listopada 1935 l. rej. 10.944/32, OPA 1337/36). Najczęściej jako znawcy techniczni w postępowaniu wodno-prawnym nie występują inżynierowie-hydrotechnicy, lecz inżynierowie-melioranci, którzy z reguły każdą zmianę (przebudowę, odbudowę, dobudowę, remont) urządzeń wodnych, pozostającą nawet bez wpływu na istotę uprawnień wodnych, uznają za zmianę istotną, powodującą wygaśnięcie starych uprawnień wodnych. Do tego stanowiska skłaniała się judykatura NTA (wyroki z 19 kwietnia 1932 l. rej. 7698/30 i z 7 października 1932 l. rej. 8555/30). Odmiennie: wyrok z 17 grudnia 1935 l. rej. 3384/32, z którego motywów zdaje się wynikać, że tylko taka zmiana urządzeń wodnych posiada istotne znaczenie dla istnienia starego prawa wodnego, pod wpływem której ulega zmianie odnośne uprawnienie wodne lub narażone są interesy osób trzecich. Dopiero w omawianym wyroku NTA zajął jasne stanowisko, że decydujące jest uprawnienie wodne, tj. sposób użytkowania wody i rozmiar użytkowania wody. Do tego trzeba dodać: miejsce użytkowania wody.

Komentatorowie pruskiej ustawy wodnej z r. 1913 (art. 252 polskiej u. w. = § 379 pruskiej u. w.) nie wyłączają możliwości zamiany starych urządzeń wodnych lub ich części na nowe urządzenia wodne: a) tego samego rodzaju (o takim samym przeznaczeniu i z takiego samego materiału), b) w tym samym miejscu (usytuowaniu), c) o tych samych wymiarach. W konsekwencji dopuszczają odnośnie do starych praw wodnych nietytułowanych taką zmianę urządzeń wodnych lub poszczególnych ich części, po której uskutecznieniu ogół (całokształt) urządzeń wodnych pozostaje zasadniczo taki sam jak pierwotnie, a zarazem rozmiar wykonywanego za ich pomocą uprawnienia wodnego nie ulega zmianie (Holtz i Kreutz, Das preussische Wassergesetz).

Z powyższego wynika, że tylko taka zamiana starych urządzeń wodnych na nowe wywiera wpływ na istnienie starego nietytułowanego prawa wodnego, która powoduje — zwłaszcza w sensie rozszerzającym — zmianę: sposobu (rodzaju) użytkowania wody, wysokości spiętrzonej wody, ilości użytkowanej wody, jakości użytkowanej wody (stopnia zanieczyszczenia), miejsca użytkowania wody — w porównaniu ze stanem

faktycznym i prawnym z czasu wejścia w życie ustawy wodnej z r. 1922. To należałoby powiedzieć zupełnie jasno i wyraźnie, a ocenę istotnej zmiany urządzeń wodnych, nie mieszczącą się w zakreślonych wyżej granicach, uznać za dowolną i nie wywierającą wpływu na istnienie starych praw wodnych, chociażby nawet odnośne orzeczenie władzy wodnej opierało się na fachowej opinii znawcy technicznego i chociażby nawet znawca techniczny stwierdził istotną — w jego rozumieniu — zmianę urządzeń wodnych, lecz nie wykazał wyżej wspomnianych skutków w zakresie danego prawa wodnego. Trzeba bowiem stale mieć na uwadze, że myślą przewodnią przepisów przejściowych ustawy wodnej jest nie dążność do pozbawienia interesowanych ich starych praw wodnych, lecz dążność do uporządkowania tych praw (wyrok z 11 stycznia 1935 l. rej. 6339/32 i 6340/32, OPA 1718/37).

Dr Zygmunt Rolnicki

1789.

SPRAWY WODNE.

Uprawnienia wodne, utrzymane w mocy — warunki domniemania prawnego istnienia zakładu.

Przy ocenie, czy dany zakład ma być w myśl ust. 3 art. 252 ustawy wodnej (poz. 574/28 Dz. Ust.) uważany za istniejący dłużej niż 10 lat przed 1 stycznia 1923, decydującym momentem jest nie to, by żadna ze składowych części tego zakładu nie uległa w tym okresie zmianie bądź odbudowie, lecz to, by nie zostały wprowadzone istotne zmiany urządzeń wodnych. (Teza).

Wyrok NTA z 4 maja 1936 l. rej. 4758/33 w sprawie Juliana i Aleksandra Świtajewskich przeciw Okręgowemu Urzędowi Ziemskiemu w Białymstoku w przedmiocie uprawnienia wodnego dla celów młyna na rzece Gać.

... O przysługujących w czasie wejścia w życie ustawy wodnej prawach użytkowania wody traktuje art. 252 ustawy wodnej, mianowicie: w ust. 1 mówi o prawach, opartych na specjalnym tytule prawnym (który to wypadek w niniejszej sprawie, jak sami skarżący przyznają, nie zachodzi), w ust. 2 i 3 zaś o prawach, nie opartych na takim tytule, przy czym w ust. 2 ustawodawca określa rozmiar i czas mocy obowiązującej tego rodzaju praw oraz podaje zasadnicze warunki, jakie są niezbędne dla zastosowania tego przepisu, mianowicie: 1) że urządzenia, służące do wykonywania wspomnianych uprawnień, zostały wzniesione przed 1 stycznia 1923 lub przed tym terminem przystąpiono legalnie do ich wykonania i 2) że powyższe urządzenia istnieją prawnie; dalej w ust. 3 ustawodawca

wyjaśnił, że istnienie prawne zakładu uważa się za domniemane, jeżeli zakład istniał dłużej niż 10 lat przed 1 stycznia 1923. Z zestawienia powyższych przepisów wynika, że, o ile prawne istnienie urządzeń wodnych nie może być udowodnione pozytywnymi danymi (n/b. w b. zaborach austriackim i pruskim konsensem, gdyż tam na urządzenia te wymagane było zezwolenie władz), to może być ono oparte na domniemaniu, mianowicie uważa się za domniemane prawne istnienie zakładu, jeżeli w dniu 1 stycznia 1923 istniał on dłużej niż 10 lat.

W niniejszym przypadku skarżący twierdzą, że, skoro młyn ich, jak stwierdzono na rozprawie, istniał od niepamiętnych czasów, a więc legalnie, i po spaleniu w r. 1915 został w latach 1916—1917 odbudowany również legalnie, gdyż według ówczesnego ustawodawstwa w b. zaborze rosyjskim nie było żadnego zakazu odbudowy w dotychczasowych rozmiarach młynów, położonych na rzekach mniejszych, do których należy rzeka Gać, to stąd wynika, że urządzenia wodne tego młyna istniały w tym okresie prawnie, a zatem i oparte na nich prawo użytkowania wody posiada nadal moc obowiązującą w myśl przepisu ust. 2 art. 252 ustawy wodnej.

Powyższe stanowisko skarżących jednak wobec tego, co wyżej powiedziano, nie jest trafne, albowiem skarżący nie przedstawili żadnego tytułu, który by stwierdzał prawne istnienie urządzeń, służących do wykonywania uprawnień użytkowania wody, wyżej wyłuszczone zaś wywody ich mogą jedynie nasuwać domniemanie prawnego istnienia tych urządzeń, a wówczas niezbędne jest ustalenie, czy zachodzą warunki, przewidziane w ust. 3 art. 252, tj. czy zakład istniał dłużej niż 10 lat przed 1 stycznia 1923.

Dalej skarżący wywodzą, że gdyby nawet stanąć na stanowisku, że prawne istnienie ich zakładu nie zostało udowodnione, to w każdym razie w niniejszym przypadku zachodziły warunki, stwarzające domniemanie w myśl ust. 3 art. 252, jakkolwiek bowiem same budynki młyńskie zgorzały w r. 1915, to jednak urządzenia wodne młyna, a więc śluzy, piętrzące wodę, i turbina z jej osadzeniem pozostały nietknięte. Tymczasem władza pozwana w uzasadnieniu swego orzeczenia przyjęła, że w r. 1915 zniszczony został zarówno młyn, jak i urządzenia, spiętrzające wodę, a jakkolwiek zostały następnie w latach 1916—1917 odbudowane, to jednak młyn w obecnym stanie istniał mniej niż 10 lat przed 1 stycznia 1923.

W tym względzie Trybunał zauważa, że decydującym momentem przy ocenie, czy dany zakład istniał dłużej niż 10 lat przed 1 stycznia 1923, jest nie to, by żadna ze składowych części tego zakładu nie uległa w tym okresie zmianie bądź odbudowie, lecz to, by nie zostały wprowadzone istotne zmiany urządzeń wodnych.

W niniejszym przypadku skarżący twierdzą, że w r. 1915 zgorzały jedynie budynki młyńskie, natomiast urządzenia wodne młyna pozostały rzekomo nietknięte. Tymczasem władza pozwana, stojąc na stanowisku, że skoro młyn wraz z urządzeniem, spiętrzającym wodę, zniszczony został w r. 1915, to nie istniał w teraźniejszym stanie 10 lat przed 1 stycznia 1923, nie zarządziła zbadania, ani też sama nie zbadała, czy i jakie istotne zmiany urządzeń wodnych zostały przy odbudowie młyna wprowadzone. Wobec zaniechania przez władzę pozwaną przeprowadzenia takiego badania Trybunał nie może ocenić słuszności wywodów skarżących, a tym samym i legalności zaskarżonego orzeczenia, i dlatego, uznając, że stan sprawy wymaga w powyższym względzie uzupełnienia, zaskarżone orzeczenie z powodu wadliwego postępowania na zasadzie art. 84 p. 1 rozporządzenia o NTA (poz. 806/32 Dz. Ust.) uchylił, nie wdając się w rozpoznanie pozostałych wywodów, jako w tym stanie sprawy nieistotnych.

1790.

SPRAWY WODNE.

Uprawnienia wodne, utrzymane w mocy — dochodzenia w razie wątpliwości co do istnienia lub rozmiaru uprawnienia.

Celem dochodzeń, przewidzianych w ust. 2 art. 254-a ustawy wodnej (poz. 754/28 Dz. Ust.), w wypadkach, gdy chodzi o uprawnienia oparte na jej art. 252 ust. 2, jest ustalenie stanu faktycznego odnośnych urządzeń wodnych, jaki istniał przy wejściu w życie ustawy wodnej, tj. w dniu 27 listopada 1922, i tylko z tego ustalenia może władza wysnuwać wnioski prawne co do istnienia prawa wodnego i jego rozmiaru. (Teza).

Wyrok NTA z 23 marca 1936 l. rej. 409/34 w sprawie Kazimierza Stańczykowskiego i innych, jako sukcesorów po śp. Janie Stańczykowskim, przeciw Okręgowemu Urzędowi Ziemskiemu w Kielcach w przedmiocie praw wodnych, odnoszących się do młyna w Idzikowicach.

Na skutek podania sukcesorów Jana Stańczykowskiego o wpis do księgi wodnej ich uprawnień do piętrzenia wody rzeki Drzewiczki dla celów młyna wodnego w Idzikowicach Starosta Powiatowy w Opocznie przeprowadził 17 września 1932 dochodzenie wodno-prawne na miejscu, w wyniku którego orzeczeniem z 26 stycznia 1933, wydanym na zasadzie

art. 252 ust. 2 i 3 ustawy wodnej (poz. 574/28 Dz. Ust.) utrzymał w mocy uprawnienia wodne petentów do piętrzenia wody rzeki Drzewiczki za pomocą istniejących urządzeń wodnych, a równocześnie ustalił najwyższe dopuszczalne piętrzenie wody do rzędnej 50,04 i określił szczegółowe warunki, do których przedsiębiorca winien się stosować przy wykonywaniu wskazanego prawa wodnego.

W szczególności według punktów 3 do 6 tego orzeczenia zobowiązano skarżących do zastosowania się do następujących warunków: 3) wykonać bez pretensji do odszkodowania zarządzenia władz wodnych, dotyczące wstrzymania ruchu zakładu w związku z utrzymaniem i regulacją rzeki Drzewiczki, oraz na wypadek, gdyby dozwolone piętrzenie spowodować miało szkodę dla dobra publicznego i naruszać w większym stopniu prawa osób trzecich; 4) o ile zajdzie potrzeba, dostosować na żądanie władzy wodnej w terminie i w sposób przez tę władzę wskazany swe urządzenia wodne do projektu regulacji rzeki Drzewiczki, jak również do projektu publicznej (podstawowej) melioracji niziny tej rzeki, bez odszkodowania ze strony Skarbu Państwa lub przedsiębiorcy regulacji względnie melioracji; 5) pokrywać szkody, wynikające dla osób trzecich z użytkowania przez przedsiębiorcę wody rzeki Drzewiczki; 6) ponosić koszty nadzoru władzy wodnej nad wykonywaniem przez przedsiębiorcę prawa użytkowania wody rzeki Drzewiczki.

W stanie faktycznym Starosta na podstawie opinii znawcy technicznego, zawartej w protokole rozprawy, stwierdził, że piętrzenie wody odbywa się przy pomocy opisanego bliżej jazu o pięciu otworach, a do odprowadzania wielkich wód służy upust ulgowy, oznaczony w planie jako śluza upustowa, a położony w km 0 + 075, że jednak w km 3 + 050 rzeki znajduje się w prawym jej brzegu przerwa, którą woda odpływa częściowo do bocznego koryta, skąd część tylko wody wraca z powrotem do właściwego koryta bocznym ramieniem w km 2 + 230, reszta zaś płynie dalej tym bocznym korytem, omijając zakład wodny przedsiębiorcy, tak, że do zakładu dopływa zaledwie 40% wody rzeki Drzewiczki. Przyjmując następnie przepływ normalnej wody tej rzeki w Idzikowicach na 3.08 m^3 sek., Starosta stwierdził, że do zakładu wodnego przedsiębiorcy dopływa około 1.200 m^3 na sekundę i ustalił, że przy spiętrzeniu wody przy młynie do rzędnej 50.04 i przy uwzględnieniu dopływu wody do młyna w 40% przypływu normalnego rzeki, t. j. 1.200 m^3 sek., spadek użyteczny zakładu wynosi 1,29 m, zaś średnia moc zakładu 15,4 K. M.

... Okręgowy Urząd Ziemski w Kielcach orzeczeniem z 27 października 1933 odwołanie od powyższego orzeczenia oddalił. ...

NTA rozważył, co następuje:

... Skarżący zarzucają, że art. 254-a ustawy wodnej nie uprawniał

władzy wodnej do nałożenia na przedsiębiorcę warunków, pod jakimi wolno mu wykonywać istniejące w myśl art. 252 prawo wodne. Nie chodziło bowiem ustawodawcy, zdaniem skarżących, o danie władzy prawa ograniczenia w tym czy w innym celu uprawnień, uznanych w myśl art. 252 za nienaruszalne, lecz jedynie o ustalenie technicznego zakresu istniejących uprawnień. Poza tym skarżący uważają, że nałożenie takich warunków sprzeczne jest z art. 63 ustawy wodnej, który cofnięcie lub ograniczenie posiadanych uprawnień wiąże z odszkodowaniem dla pozbawionego tych uprawnień.

Rozpatrując te wywody zaznaczyć należy, że celem dochodzeń, przewidzianych w ust. 2 art. 254-a ustawy wodnej (poz. 754/28 Dz. Ust.), w przypadkach, gdy chodzi o uuprawnienia oparte na art. 252 ust. 2, jest ustalenie stanu faktycznego odnośnych urządzeń wodnych, jaki istniał przy wejściu w życie ustawy wodnej, tj. w dniu 27 listopada 1922, i tylko z tego ustalenia może władza wysnuwać wnioski prawne co do istnienia prawa wodnego i jego rozmiaru. Jeżeli więc z tego stanu faktycznego wynikają pewne ograniczenia prawa wodnego, to władza wodna powinna oczywiście wziąć je pod uwagę, do przepisania jednak warunków i ograniczeń, nie wynikających z tego stanu faktycznego, władza na podstawie art. 254-a nie jest uprawniona. Nie przesądza się przy tym kwestii, czy i o ile władza wodna nie jest uprawniona do przepisania warunków i ograniczeń tej ostatniej kategorii na innej podstawie prawnej, w tym jednak wypadku władza ta obowiązana jest wskazać w orzeczeniu przepisy prawne, na których tego rodzaju warunki i ograniczenia prawa wodnego opiera.

Z orzeczenia Starostwa w Opocznie wynika, że przepisane w nim warunki i ograniczenia prawa wodnego skarżących przy młynie w Idzikowicach, a w ich liczbie także warunki przez nich w postępowaniu administracyjnym kwestionowane, nie wynikają ze stanu faktycznego, jaki istniał w dniu wejścia w życie ustawy wodnej, władza ta jednak nie wskazała, na jakich przepisach tej ustawy lub innych obowiązujących przepisach prawnych te warunki i ograniczenia się opierają. O ile więc władza pozwana odparła odnośne zarzuty odwołania skarżących twierdzeniem, że te warunki i zastrzeżenia są jednym z czynników, określających rozmiar prawa wodnego, to w myśl powyższych wywodów takie stanowisko władzy pozwanej nie znajduje oparcia w art. 254-a ustawy wodnej. W następstwie tego może mieć istotne dla sprawy znaczenie zarzut, podniesiony w skardze, że nie wzięto pod uwagę także art. 63 ustawy wodnej, zwłaszcza ze względu na postanowienie ust. 5 art. 252 tej ustawy. Niewypowiedzenie się w tej kwestii w zaskarżonym orzeczeniu stanowi naruszenie istotnych form postępowania.

Skarżący wywodzą ponadto, że w toku całego postępowania o wpis

do księgi wodnej powoływali się na to, że w chwili wejścia w życie ustawy wodnej młyn ich korzystał z całości wody rzeki Drzewiczki, i twierdzili, że pozbawienie ich części wody nastąpiło na skutek samowolnych czynów mieszkańców wsi Trzebina, zaszłych już po wejściu w życie ustawy wodnej, że więc władza wodna winna była zgodnie z wymaganiami art. 252 ust. 2 i 3 tej ustawy wpisać do księgi wodnej całość żądanych uprawnień i nie miała prawa ograniczać tych uprawnień bez uprzedniego sprawdzenia, iż w chwili wejścia w życie ustawy wodnej młyn był już pozbawiony części wody rzeki Drzewiczki i że nastąpiło to rzeczywiście wskutek siły wyższej.

Zarzut ten Trybunał uznał również za trafny.

Jak to bowiem wykazano już wyżej, ustalenia co do istnienia i rozmiarów prawa wodnego — a więc także co do ilości wody, przysługującej na cele zakładu wodnego — opierać się winny na stanie faktycznym, jaki istniał w chwili wejścia w życie ustawy wodnej. To też dla ustalenia rozmiaru prawa wodnego skarżących ma istotne znaczenie okoliczność, czy przerwa w brzegu rzeki, która spowodowała zmniejszenie się dopływu wody do młyna skarżących, powstała przed wejściem w życie ustawy wodnej, tj. przed dniem 27 listopada 1922, czy też dopiero po tej dacie.

Skoro więc władza pozwana tej dla sprawy istotnej okoliczności nie wyjaśniła, a oparła się tylko na tym, że przerwa, o której mowa, powstała wskutek siły wyższej, i przyjęła za podstawę orzeczenia w kwestii rozmiaru prawa wodnego skarżących stan faktyczny, jaki istniał w chwili przeprowadzenia dochodzenia na miejscu, tj. w r. 1932, należało uznać, że to stanowisko władzy nie znajduje oparcia w art. 254-a, względnie, że stan faktyczny wymaga w tym kierunku jeszcze uzupełnienia.

Z tych przeto powodów należało zaskarżone orzeczenie uchylić częściowo jako prawnie nieuzasadnione, a częściowo z powodu wadliwości postępowania.

Wyrok powyższy zamyka dyskusję w kwestii w a r u n k ó w, nakładanych na uprawnionego, korzystającego z tzw. starego prawa wodnego, tj. prawa użytkowania wody płynącej, powstałego przed wejściem w życie ustawy wodnej z r. 1922 i przez nią utrzymanego w mocy ipso iure (art. 252 u. w.). Dotychczasowa praktyka władz administracyjnych (wodnych) szła w tym kierunku, że ustalano rozmiar starego prawa wodnego (art. 254-a u. w.) nie według stanu prawnego i faktycznego z czasu wejścia w życie ustawy wodnej, lecz z licznymi warunkami i ograniczeniami, nie znajdującymi uzasadnienia ani w stanie prawnym, ani w stanie faktycznym z czasu wejścia w życie ustawy wodnej. Dopiero w r. 1934 Ministerstwo Rolnictwa i Ref. Roln. okólnikiem z 27 lipca 1934 nr M. I—2/200/33 (Dz. Urz. nr 8 poz. 74) wyjaśniło, że przedmiotem postępowania z art. 254-a ustawy wodnej ma być ustalenie tego stanu faktycznego i prawnego, jaki istniał w czasie wejścia w życie ustawy wodnej, że zatem w decyzji, ustalającej rozmiar dawnego prawa wodnego, nie można nakładać wa-

runków i ograniczeń, którym to prawo nie podlegało w czasie wejścia w życie ustawy wodnej.

Już w wyroku z 19 grudnia 1934 l. rej. 11.234/32 (OPA 1788/37) ustalił NTA, że nietytułowane, tj. nie oparte na specjalnym tytule prawnym uprawnienia wodne (art. 252 ust. 2 u. w.) pozostają w mocy tak długo, jak długo istnieją prawnie urządzenia wodne, odpowiadające temu rozmiarowi i sposobowi użytkowania wody, jaki istniał w czasie wejścia w życie ustawy wodnej. Omawiany obecnie wyrok jest konsekwencją wyroku l. rej. 11.234/32. Jeżeli by bowiem nastąpiła istotna zmiana urządzeń wodnych — bądź samowolna, bądź nakazana przez władzę — równocześnie wygasłoby prawo wodne nietytułowane. Odnośnie do praw wodnych tytułowanych, tj. opartych na specjalnym tytule prawnym (art. 252 ust. 1 u. w.) sytuacja jest odmienna, albowiem takie prawa wodne pozostają w mocy, chociażby stan faktyczny uległ zmianom niezgodnym z treścią tytułu, a tylko władze wodne mają prawo zarządzić uzgodnienie stanu faktycznego ze stanem prawnym, tj. z treścią tytułu, decydującego o treści prawa wodnego (art. 252 ust. 4 zdanie pierwsze u. w. — por. wyrok z 8 listopada 1932 l. rej. 6912/30, OPA 203/33).

Omawiany wyrok pozostawia jednak władzy wodnej furtkę do przepisania warunków i ograniczeń, nie wynikających z tego stanu faktycznego, jaki istniał w czasie wejścia w życie ustawy wodnej, byle tylko władza wskazała w orzeczeniu przepisy prawne, na których tego rodzaju warunki i ograniczenia opiera. Naturalnie wskazanie odnośnych przepisów prawnych umożliwi stronie obronę w toku instancji administracyjnych i przed NTA. Jednakże trzeba jasno powiedzieć, że w ustawie wodnej z r. 1922 — poza ograniczeniami wyszczególnionymi w art. 252 ust. 4 zdanie drugie lit. a), b), c) — nie ma takich przepisów prawnych, które by uzasadniały nakładanie odnośnie do starych praw wodnych warunków i ograniczeń, nie wynikających ze stanu faktycznego, jaki istniał przy wejściu w życie ustawy wodnej. Ponieważ jednak dla nietytułowanych praw wodnych pozostają miarodajne „dotychczasowe" ustawy (art. 252 ust. 4 u. w.), tj. ustawy, które obowiązywały do czasu wejścia w życie ustawy wodnej i przez nią zostały wyraźnie lub milcząco uchylone, może w tych dawniejszych ustawach znaleźć się przepis prawny, ograniczający ten stan faktyczny, jaki zastała ustawa wodna z r. 1922. O ile chodzi o b. zabór austriacki i pruski, to na obszarze pierwszego co najmniej od r. 1875, na obszarze drugiego co najmniej od r. 1914 było wymagane pozwolenie władzy administracyjnej na użytkowanie wód; na wspomnianych zatem obszarach stare prawa wodne zasadniczo opierają się na specjalnym tytule prawnym (pozwoleniu władzy), którego treść decyduje o treści prawa wodnego (art. 252 ust. 4 zdanie pierwsze u. w.). Natomiast na obszarze b. zaboru rosyjskiego pozwolenie władzy administracyjnej było wymagane tylko na użytkowanie wód spławnych i żeglownych, a więc i tu o treści prawa wodnego decyduje treść tytułu (pozwolenie władzy); na wodach zaś niespławnych mogły istnieć prawa wodne nietytułowane, ograniczone przepisami prawnymi, które obowiązywały przed ustawą wodną z r. 1922; do takich przepisów należały np. postanowienia art. 175 i 176 ros. ustawy budowlanej z r. 1900, w myśl których spiętrzoną wodą nie wolno było zatapiać cudzych gruntów sąsiednich i dróg.

Dr Zygmunt Rolnicki

1791.

ŹRÓDŁA PRAWA PUBLICZNEGO.

Znaczenie okólników[1]).

Pismo okólne Ministerstwa Komunikacji w sprawie przywracania stanowisk etatowych nie może być uznane za źródło powstania prawnie chronionego roszczenia pracownika kolejowego do przedsiębiorstwa P.K.P.

Wyrok NTA z 3 października 1935 l. rej. 11.440/32 w sprawie Michała Ściepuka przeciw Ministerstwu Komunikacji w przedmiocie przywrócenia etatowego stanowiska i uposażenia.

... Wreszcie nie jest słuszne powołanie się skarżącego na pismo okólne Ministerstwa Komunikacji z 4 lutego 1925 w sprawie przywracania stanowisk etatowych, gdyż tego rodzaju zarządzenie okólne, mające charakter instrukcji wewnętrznej, jak to NTA wyjaśnił w wyroku z 8 listopada 1930 l. rej. 597/29[2]), powołanym przez stronę skarżącą na rozprawie, nie może być uznane za źródło powstania prawnie chronionego roszczenia pracownika kolejowego do przedsiębiorstwa P.K.P. ...

1792.

ŹRÓDŁA PRAWA PUBLICZNEGO.

Znaczenie okólników[3]).

Niezastosowanie przy wymiarze podatku dochodowego w pełni norm odpisań na zużycie, ustalonych okólnikiem Ministerstwa Skarbu, nie może

---

[1]) Por. OPA 502/33 („...okólniki nie stanowią dla stron ani źródła praw, ani obowiązków"), 1792/37 i następne.

[2]) Dotyczący ustęp powołanego wyroku (w sprawie Ludwika Zdanowicza przeciw Ministerstwu Komunikacji w przedmiocie uposażenia) brzmi: „Powołane w skardze rozporządzenia Ministerstwa Komunikacji nie uzasadniają roszczenia skarżącego, gdyż rozporządzenia te nie są powszechnie obowiązującą normą prawną, z której wynikałyby uprawnienia materialne dla pracowników kolejowych, lecz są wewnętrzną instrukcją dla władz kolejowych, nie mającą znaczenia dla oceny uprawnień skarżącego wobec prawomocności odnośnych decyzji, powziętych za zgodą, względnie na prośbę skarżącego".

[3]) Por. OPA 1791/37, 1793/37 i następne.

być przez NTA rozpatrywane pod kątem widzenia naruszenia praw podmiotowych płatnika.

Wyrok NTA z 7 listopada 1934 l. rej. 6280/31 w sprawie firmy: Cukrownia „Kruszwica" Sp. Akc. w Kruszwicy przeciw Ministerstwu Skarbu w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego na r. 1925.

Przy wymiarze dla skarżącej podatku dochodowego na r. 1925 przyjęty został za podstawę wymiaru zysk bilansowy, przy czym sumę odpisów za zużycie, ustaloną w zamknięciu rachunkowym, zatwierdzonym przez władze Spółki, na kwotę 60.460 zł, podwyższono do kwoty 150.986 zł. W odwołaniu domagała się skarżąca dalszego podwyższenia tej sumy i obliczenia odpisów wedle norm § 16 rozp. wykon. z 14 maja 1921 od wartości aktywów, przyjętej w złotowym bilansie otwarcia na 1 lipca 1924. Ministerstwo Skarbu nie uwzględniło odwołania, powołując się na przepis art. 21 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.), a skarga zarzuca temu orzeczeniu obrazę ustawy oraz okólnika Ministerstwa Skarbu z 8 maja 1925 L. D. P. O. 1451/II, który — zdaniem skarżącej — uchylił moc obowiązującą art. 21 ustawy na lata podatkowe 1924 i 1925.

NTA rozważył, co następuje:

Jak to NTA już niejednokrotnie orzekł i uzasadnił — m. i. w wyroku z 8 maja 1929 l. rej. 756/27 (Zb. wyr. nr 102 S), zatwierdzone zamknięcie rachunkowe jest miarodajne dla ustalenia wysokości odpisów na zużycie, a odpisów pozabilansowych z reguły przy ustalaniu dochodu podatkowego się nie uwzględnia. Twierdzenie skarżącej, iż na lata podatkowe 1924 i 1925 przepis art. 21, na którym oparta jest powyższa zasada prawna, był uchylony okólnikiem Ministerstwa Skarbu, jest oczywiście bezzasadne już z tej przyczyny, iż zarządzenie władzy administracyjnej nie może uchylić mocy obowiązującej przepisu ustawowego. Jeśli nawet na zasadzie tego, powołanego przez skarżącą okólnika były dokonywane wymiary korzystniejsze dla płatników, niżby one wypadły przy rygorystycznym zastosowaniu ustawy — co zresztą miało miejsce i w wypadku, będącym przedmiotem obecnej skargi — to jednak płatnicy żadnych praw do żądania zastosowania okólnika w miejsce ogólnie obowiązującego przepisu ustawy przez to nabyć nie mogli, za czym niezastosowanie w pełni norm, ustalonych okólnikiem, nie może być przez NTA rozpatrywane pod kątem widzenia naruszenia praw podmiotowych skarżącej. Skoro tedy w niniejszym wypadku wymiar nastąpił na zasadzie art. 21 ustawy według zatwierdzonego zamknięcia rachunkowego z przeprowadzeniem nawet pewnej korektury na korzyść skarżącej, zarzut obrazy prawa przez niedociągnięcie tej korektury do pełnych norm, objętych cyt. okólnikiem, nie mógł

być uwzględniony. Tak samo nie jest obrazą prawa nieuwzględnienie odpisów w pełnych stawkach, ustalonych zresztą dyspozytywnie w § 16 rozp. wykon., skoro zamknięcie rachunkowe, będące podstawą ustalenia dochodu podatkowego, zawierało odpisy niższe nawet od przyjętych przez władzę skarbową. Przepisy § 16 rozp. wykon. stanowią bowiem tylko ramy, w których granicach odpisy, dokonywane przez płatników, nie powinny być z reguły na ich niekorzyść kwestionowane — nie znaczy to jednak oczywiście, by władza wymiarowa miała obowiązek zmieniać na korzyść płatnika niższe od norm § 16 odpisy, dokonane w zamknięciu rachunkowym, gdyż stoi temu na przeszkodzie przepis art. 21 ustawy.

Skargę należało zatem oddalić jako nieuzasadnioną.

1793.

ŹRÓDŁA PRAWA PUBLICZNEGO.

Znaczenie okólników[1]).

Ministerialne pisma okólne nie mogą być prawną podstawą do pozbawienia funkcjonariusza państwowego prawa do zwrotu opłaty szkolnej, wynikającego z postanowień art. 10 ust. 3 ustawy uposażeniowej (poz. 924/23 Dz. Ust.).

Wyrok NTA z 27 kwietnia 1936 l. rej. 9194/33 w sprawie Franciszka Stachowskiego przeciw Ministerstwu Poczt i Telegrafów w przedmiocie zwrotu opłaty szkolnej.

...Art. 10 ustawy uposażeniowej (poz. 924/23 Dz. Ust.), regulując kwestię kilku rodzajów należności służbowych, co do niektórych z tych należności nadaje specjalne uprawnienia normatywne Radzie Ministrów. Nie dotyczy to jednak zupełnie ustanowionego w ust. 3 tego artykułu prawa do zwrotu opłaty szkolnej w szkołach średnich, która to kwestia jest w powyższym ustępie przez ustawę uregulowana bez przekazania uprawnień normatywnych władzy wykonawczej. Wobec powyższego ministerialne pisma okólne, na które się powołuje władza pozwana, mają charakter tylko wewnętrznych wyjaśniających instrukcji, które nie mogą być prawną podstawą do pozbawienia skarżącego prawa do zwrotu opłaty szkolnej, o ile to prawo z postanowień ust. 3 art. 10 ustawy uposażeniowej wynika.

Otóż ust. 3 art. 10 uzależnia prawo funkcjonariusza względnie woj-

[1]) Por. OPA 1791/37, 1792/37, 1794/37, 1795/37.

skowego do zwrotu opłaty szkolnej w szkołach średnich tylko od stwierdzenia, że rodzice nie mogli umieścić dzieci w równorzędnych szkołach średnich państwowych. Natomiast uzależnianie z reguły, zawsze, niezależnie od miejscowych warunków komunikacyjnych, prawa do powyższego zwrotu opłaty szkolnej, gdy w miejscu zamieszkiwania rodziców i kształcenia dziecka, nie ma w ogóle równorzędnej szkoły średniej państwowej, od przedłożenia zaświadczenia, że do gimnazjum państwowego, znajdującego się w najbliższym sąsiednim mieście, dziecko to nie zostało przyjęte, byłoby bezpodstawnym pozbawieniem odnośnych funkcjonariuszów i wojskowych przysługującego im na mocy ust. 3 art. 10 ustawy uposażeniowej prawa do zwrotu opłaty szkolnej, gdyż jest przecież rzeczą oczywistą, że utrzymanie dziecka poza domem kosztuje miesięcznie kilkakrotnie więcej od zwracanych przez Skarb Państwa 30 zł opłaty szkolnej, wobec czego funkcjonariusze ci z reguły byliby zmuszeni do rezygnowania z tego zwrotu i kształcenia dzieci w gimnazjum niepaństwowym w miejscu swego zamieszkiwania lub zrezygnowania w ogóle z kształcenia dzieci w szkole średniej z wyjątkiem tylko tych wypadków, gdy miasto sąsiednie, w którym istnieje gimnazjum państwowe, znajduje się tak blisko od miasta zamieszkiwania rodziców dziecka i w tak dogodnych warunkach komunikacyjnych, że codzienne dojeżdżanie dziecka do tego sąsiedniego miasta jest zupełnie możliwe bez uciążliwości niewskazanych w wieku dziecinnym i niewspółmiernych kosztów dla rodziców....

1794.

ŹRÓDŁA PRAWA PUBLICZNEGO.

Znaczenie okólników[1]).

Służbodawca, który w zaufaniu do okólnika Ministerstwa Skarbu z 27 marca 1923 w sprawie tymczasowego porozumienia polsko-niemieckiego o zapobieganiu podwójnemu opodatkowaniu nie potrącał podatku przy wypłacie wynagrodzeń pracownikom, mającym miejsce zamieszkania w Niemczech, nie może być za to pociągnięty do odpowiedzialności na zasadzie art. 116 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.).

Wyrok NTA z 11 marca 1936 l. rej. 3785/34 w sprawie dra Konrada Kasperowicza i dra Michała Czerskiego przeciw Izbie Skarbowej w Poznaniu w przedmiocie grzywny z art. 116 ustawy o podatku dochodowym.

---

[1]) Por. OPA 1791/37 i następne.

Zaskarżonym orzeczeniem utrzymano w mocy nałożenie grzywny na skarżących jako członków zarządu spółki C. Fiebrandt w Bydgoszczy z powodu niepotrącenia podatku dochodowego od uposażeń dyrektora tejże Spółki, Feliksa W. w czasie od 1 stycznia 1928 do 30 czerwca 1933 — obniżając jedynie wymiar tej grzywny i motywując niecałkowite uwzględnienie odwołania tym, ze wymiar grzywny z powodu nienależytego spełnienia przez firmę Fiebrandt obowiązków z art. 112 ustawy o podatku dochodowym (poz. 411/25 Dz. Ust.) jest uzasadniony przepisem art. 116 tejże ustawy.

Na zarzuty skargi rozważył NTA, co następuje:

W odwołaniach podnieśli skarżący zarzut, że jeszcze 7 stycznia 1926 zwrócili się do władz skarbowych, kwestionując obowiązek podatkowy dyrektora W. i domagając się zwrotu zapłaconego podatku, na co otrzymali od Izby Skarbowej w Poznaniu odpowiedź, że sprawę przedstawiono Ministerstwu Skarbu do rozstrzygnięcia. Rozstrzygnięcia tego skarżący nie otrzymali, wobec czego podatku od uposażeń W. nie potrącali. W odwołaniach powołują się skarżący ponadto na treść odwołania w przedmiocie samego wymiaru podatku dochodowego od uposażeń W., w którym firma Fiebrandt uzasadniała brak obowiązku podatkowego treścią porozumienia tymczasowego polsko-niemieckiego, wprowadzonego w życie okólnikiem Ministerstwa Skarbu z 27 marca 1923 L. 933/DPO. Gr. II[1]), w myśl którego nie należy potrącać podatku z wynagrodzenia za pracę pracobiorców, mających miejsce zamieszkania w Niemczech a zarobkujących w Polsce — oraz twierdzeniem, że W., obywatel niemiecki, ma miejsce zamieszkania w Niemczech, zaś do Bydgoszczy przyjeżdżał tylko na podstawie paszportu na kilkudniowe częste pobyty. Otóż z tymi twierdzeniami faktycznymi nie rozprawiła się pozwana władza w zaskarżonej decyzji, jakkolwiek twierdzenia te wymagały sprawdzenia i rozprawienia się z nimi. Gdyby bowiem skarżący istotnie w zaufaniu do okólnika Ministerstwa Skarbu z 27 marca 1923, zarządzającego zaniechanie potrącania podatku dochodowego od uposażeń osób, podlegających opodatkowaniu w Niemczech, jako tam mających miejsce zamieszkania a w Polsce zarobkujących, — i w braku merytorycznego załatwienia wniesionego przez nich jeszcze w 1926 r. w tej kwestii podania wstrzymali się od potrącania podatku od uposażeń W., co przez szereg lat przez władze skarbowe kwestionowane nie było i dopiero decyzją z 8 lipca 1933 zostało uznane za naruszenie art. 112 ustawy o podatku dochodowym, to nie możnaby przyjąć po ich stronie naruszenia obowiązków, przewidzianego w art. 116 ustawy, z tego tylko powodu, że władze w konkretnym wypadku postanowiły od-

---

1) Por. OPA 832/34.

stąpić od zasad cyt. okólnika, nie zawiadamiając o tym skarżących wcześniej jak dopiero karną decyzją z 8 lipca 1933.

W tym stanie rzeczy NTA uchylił zaskarżone orzeczenie z powodu wadliwego postępowania w myśl art. 84 p. 3 rozporządzenia o NTA (poz. 806/32 Dz. Ust.).

I. Argumenty strony w sprawie okólników w powyższych wypadkach (OPA 1791/37—1794/37) ilustrują trudność, wynikającą w naszym systemie prawnym z nieprzepracowania przez teorię, często niewłaściwego rozumienia przez praktykę i niedostatecznego uregulowania przez prawo, zagadnienia źródeł prawa publicznego.

II. Okólnik czy pismo okólne można określić w powyższych wypadkach jako pismo władzy wyższej, poufne albo nie, skierowane do kilku organów podwładnych, a dotyczące bądź sposobu stosowania prawa przez władze podległe w stosunku do jednostki, bądź spraw wewnętrzno-organizacyjnych. Litwin (Stosunek okólnika do prawa przedmiotowego w świetle orzecznictwa sądów, Gaz. Sąd. Warsz. 1934 nr 43 str. 633—640) dzieli „instrukcje“ na 1) interpretacyjne, 2) zawierające dyspozycje dla władz w kwestii stanowiska, jakie zająć należy wobec pewnych zjawisk, osób, tendencyj, 3) techniczno-kancelaryjne, 4) samoistne, normujące prawa i obowiązki obywateli z pogwałceniem właściwej „sfery działania“ okólnika. Wskazuje też (str. 634 uw. 7 z powołaniem się na Drawicza: Ogłaszanie okólników i pism okólnych Ministerstwa Spraw Wewnętrznych, Gaz. Adm. i Pol. Państw. 1934 nr 6 str. 189), że „pod mianem okólnika rozumie obowiązujący regulamin Min. Spr. Wewn. zarządzenia, regulujące sprawy o znaczeniu zasadniczym lub ogólnym, w szczególności wyjaśniające lub uzupełniające pewien przepis, albo zawierające instrukcje co do postępowania i zachowania się władz podległych wobec pewnych stosunków lub zjawisk. Okólniki są jak gdyby normami 3-ego rzędu po ustawach i rozporządzeniach wykonawczych“.

Okólnik nie wchodzi w skład prawa przedmiotowego, nie mogą więc wynikać z niego prawa czy obowiązki jednostek. Jeżeli okólnik ma mieć moc rozporządzenia, jeżeli dla jednostki mają wynikać z niego prawa i obowiązki, to należy zastosować do niego przepisy dotyczące rozporządzeń. Nie ma mocy prawnej rozporządzenia, jeżeli nie odpowiada zasadom, które prawo przepisuje dla wydawania rozporządzeń, w szczególności jeżeli nie został ogłoszony w sposób prawem przepisany dla rozporządzeń.

Instytucja okólnika nie była znana konstytucji z 17 marca 1921, wedle której (art. 3 ust. 5) „rozporządzenia władzy, z których wynikają prawa lub obowiązki obywateli, mają moc obowiązującą tylko wtedy, gdy zostały wydane z upoważnienia ustawy i z powołaniem się na nią“ (por. art. 44, który odróżnia „rozporządzenia wykonawcze“ od „zarządzeń, rozkazów i zakazów“, oraz art. 121, z którego wynikła teoretyczna możliwość nabywania przez obywateli praw podmiotowych opartych nie na ustawach lub rozporządzeniach, ale na nakazach, wydawanych organom władzy przez władze przełożone; w każdym razie nie wynikła z art. 121 możliwość obowiązków jednostki nie opartych na ustawie ani rozporządzeniu; art. 121 został zniesiony przez konstytucję 1935 r.).

Wedle rozporządzenia Prezydenta o wydawaniu Dziennika Ustaw z 23 grudnia 1927 w Dzienniku Ustaw winny być ogłoszone „...rozporządzenia Rady Ministrów i poszczególnych ministrów, o ile stanowią ogólnie o prawach lub obowiązkach obywateli i są wydane z upoważnienia ustawy oraz z powołaniem się na nią“.

Wedle konstytucji z 23 kwietnia 1935 (art. 27) Prezes Rady Ministrów, Rada

Ministrów i ministrowie mają prawo wydawać rozporządzenia celem wykonania aktów ustawodawczych i z powołaniem się na nie, a rozporządzenia te nie mogą stać w sprzeczności z aktami ustawodawczymi i będą ogłaszane w Dzienniku Ustaw.

III. Okólnik uzupełniający czy wyjaśniający przepis ustawy lub rozporządzenia może być w praktyce wygodniejszy dla władzy, ponieważ wydając go nie stosuje formy, jaką prawo przepisuje dla rozporządzeń. Jest to jednak argumentem przeciw dopuszczalności okólników, z których wynikałyby obowiązki czy prawa jednostek, gdyż wydanie okólnika stanowi tu właśnie obejście przepisu o sposobie wydawania rozporządzenia. Okólnik niekiedy ogranicza przyznaną władzy przez ustawę lub rozporządzenie kompetencję wykonywania swobodnego uznania, przepisując władzy niższej pewien sposób korzystania z tej kompetencji lub w inny sposób ograniczając tę kompetencję. Jeżeli ograniczenie to opiera się nawet na upoważnieniu ustawowym, powinno w każdym razie nastąpić w formie rozporządzenia. Jakkolwiek hierarchię administracyjną można w teorii uważać za jedną całość w stosunku do ustawodawstwa, to jednak przyznanie jakiejś władzy swobodnego uznania leży nie w interesie tej władzy, lecz w interesie dobra powszechnego, którego realizacja jest celem porządku prawnego, normowanego przez prawo przedmiotowe, tj. przez ustawy i rozporządzenia (art. 4, 9 i 10 konstytucji kwietniowej). Dlatego okólnik, będący w stosunku do rozporządzenia normą niższą, nie powinien ograniczać ustanowionej ustawą lub rozporządzeniem kompetencji stosowania swobodnego uznania, inaczej okólnik faktycznie zmienia ustawę lub rozporządzenie. Jeżeli normy, zawarte w aktach ustawodawczych lub rozporządzeniach, nie wystarczają, można je uzupełnić nowymi aktami ustawodawczymi, względnie nowymi rozporządzeniami. System okólników i instrukcyj nie jest cechą postępu czy rozwoju prawa. Dałby się uniknąć przez jasne stylizowanie i zgodne z poczuciem prawa stosowanie ustaw i rozporządzeń.

IV. Prawo, zawarte w ustawach i rozporządzeniach, nie jest oderwane od całokształtu myślenia ludzi w społeczeństwie; stosowanie prawa nie może też ograniczać się do starania o formalną zgodność istniejącego w życiu stanu rzeczy z przepisami prawnymi. Ponieważ organami państwa są ludzie, względnie grupy ludzi, przeto stosowanie przez te organa norm wobec jednostek nie może być sprzeczne z pojęciami etycznymi społeczeństwa. Zupełnie naturalną jest rzeczą w tych warunkach powoływanie się stron na okólniki, których stosowanie było im znane: w praktyce bowiem okólniki są przez władze wydawane i stosowane w sposób wpływający na prawa i obowiązki jednostek. Słusznie NTA w trzech pierwszych wypadkach odmówił zastosowania przepisów zawartych w okólniku jako „instrukcji wewnętrznej“, „wewnętrznych wyjaśniających instrukcji“, „zarządzenia, nie mogącego uzupełniać mocy obowiązującej przepisu ustawowego“. Inną jest kwestią, że — jak w czwartym wypadku (Kasperowicza i Czerskiego) — należy stosować w postępowaniu administracyjnym zasady słuszności odpowiadające pojęciom społeczeństwa, a więc m. i. zasadę, którą by można nazwać zasadą pewności w stosunkach między jednostką a władzą. Stosowanie litery prawa, bez uwzględnienia w stosunkach między jednostką a władzą zasad słuszności odpowiadających pojęciom społeczeństwa, dezorientuje i zniechęca obywatela, nie przyczynia się do szerzenia poszanowania prawa, może wywołać przekonanie, że miejsce słuszności zajmuje stosowanie się do samej tylko litery prawa, lub co gorsze, naginanie przepisów prawnych do wytkniętych w danej chwili celów. Jeżeli więc władza raz stanęła na stanowisku, że okólnik obowiązuje, winna stronie, stosującej się do tego okólnika, pozostawić możność działania w taki sam sposób jak dotychczas, na podstawie tego okólnika, aż do chwili, kiedy strona będzie w czas poinformowana, że władza od norm okólnika odstępuje. Skoro raz się okólnik stosuje, nie

należy nakładać kar na stronę, wyciągającą logiczne konsekwencje z istnienia tego okólnika.

Ludwik Ehrlich

1795.

ŹRÓDŁA PRAWA PUBLICZNEGO.

Znaczenie okólników[1]). — Nabycie obywatelstwa: Przyjęcie b. oficera armii austr.-węg. do wojska polskiego.

Brak zastrzeżonego w rozkazie Szefa Sztabu Generalnego z 5 listopada 1918 (Dz. Rozk. Wojsk. poz. 76) zatwierdzenia najwyższej władzy wojskowej przyjęcia b. oficera armii austr.-węg. do wojska polskiego sam przez się nie ma istotnego znaczenia dla skuteczności tego przyjęcia, a powoduje jedynie rozwiązanie powstałego już stosunku służbowego i z tego powodu nie jest przeszkodą do nabycia obywatelstwa polskiego na podstawie art. 4 p. 5 ustawy z 20 stycznia 1920 poz. 44 Dz. Ust. (Teza).

Wyrok NTA z 3 września 1936 l. rej. 5345/33 w sprawie Hugona Kirschnera przeciw Ministerstwu Spraw Wewn. w przedmiocie unieważnienia poświadczenia obywatelstwa.

Na skutek wyroku NTA z 13 stycznia 1932 l. rej. 5628/30 Ministerstwo Spraw Wewn. wydało nowe orzeczenie z 16 stycznia 1933 i nie uwzględniło nim ponownie odwołania Kirschnera od decyzji Urzędu Wojewódzkiego we Lwowie z 6 marca 1925. W uzasadnieniu Ministerstwo stwierdziło m. i., że Kirschner nie nabył obywatelstwa polskiego na podstawie art. 4 p. 5 ustawy z 20 stycznia 1920 poz. 44 Dz. Ust. ani z tytułu wstąpienia w marcu 1920 do ochotniczej armii polskiej na Syberii, ani też przez pełnienie w okresie od 15 października 1920 do 30 września 1921 służby wojskowej w Polsce. Służba bowiem w oddziałach polskich na Syberii nie była — według wyjaśnień Ministerstwa Spraw Wojsk. — równoznaczna ze służbą wojskową w Państwie Polskim, o której mowa w wymienionym wyżej przepisie, a dokonane rozporządzeniem Ministra Spraw Wojsk. z 19 stycznia 1927 poz. 72 Dz. Ust. uznanie tych oddziałów za formacje wojskowe ma znaczenie jedynie „z uwagi na zaopatrzenie emerytalne“. Służba zaś wojskowa, którą Kirschner pełnił w czasie od 15

---

[1]) Por. OPA 1791/37 i następne.

października 1920 do 30 września 1921 w kraju, nie stanowi, zdaniem Ministerstwa Spraw Wewn., podstawy do nabycia obywatelstwa polskiego dlatego, że w art. 5 rozporządzenia min. z 7 czerwca 1920 poz. 320 Dz. Ust. uzależniono nabycie tego obywatelstwa z tytułu służby wojskowej od przyjęcia do niej zgodnie z obowiązującymi przepisami, że według wyjaśnień Ministerstwa Spraw Wojsk. przyjmowanie oficerów w r. 1920 nie było jeszcze uregulowane w sposób ustawowy, a w praktyce, jak to wynika z rozkazów wojskowych z tego czasu, o przyjęciu oficera decydował Naczelny Wódz, że zasada ta znalazła wyraz w rozkazach wojskowych z tego okresu, że w szczególności, o ile chodzi o b. oficerów armii austr.-węg., pełniących faktycznie służbę w wojsku polskim, w rozkazie Szefa Sztabu Generalnego z 5 listopada 1918 (Dz. Rozk. Wojsk. nr 5/18 poz. 76) zatwierdzenie ich zastrzeżono najwyższej władzy wojskowej, że wobec tego przyjęcie poszczególnej osoby w charakterze oficera do wojska polskiego było zgodne z obowiązującymi przepisami, jeżeli było oparte na dekrecie Naczelnego Wodza, że takiego dekretu Kirschnerowi nie wydano i że wskutek tego przyjęcie go do wojska polskiego nie miało miejsca. Ministerstwo Spraw Wewn. zaznaczyło zarazem, że poświadczenie obywatelstwa, wydane Kirschnerowi, podlega nadto unieważnieniu z tego powodu, że według poświadczenia tego nabył on obywatelstwo na podstawie art. 2 p. 1 ust. b) ustawy z 20 stycznia 1920, a w szczególności z tytułu przynależności do Gródka Jagiellońskiego, tymczasem dochodzenia wykazały, że był on przynależnym nie do tej gminy, lecz do Hollenstein w Austrii.

Na to orzeczenie ministerialne wniósł Kirschner skargę do NTA, który rozpatrując sprawę w granicach tejże skargi rozważył, co następuje:

W art. 5 rozporządzenia z 7 czerwca 1920 uzależniono nabycie obywatelstwa z tytułu służby wojskowej od przyjęcia do niej zgodnie z obowiązującymi przepisami. Zasady, nie ustanowione w obowiązujących przepisach a stworzone jedynie praktyką, nie wchodzą zatem pod uwagę przy ustalaniu, czy przyjęcie do służby wojskowej powoduje nabycie obywatelstwa. O ile więc władza pozwana za podstawę tego ustalenia przyjęła praktykę, to postąpienie to jest niezgodne z wspomnianym wyżej art. 5.

O ile zaś chodzi o powołany w zaskarżonym orzeczeniu rozkaz Szefa Sztabu Generalnego, to polecono nim organom podwładnym, aby przedkładały listy b. oficerów armii austr.-węg., którzy pełnią służbę w wojsku polskim i aby z przyjmowaniem ich postępowały oględnie, mając na oku ich poczucie przynależności do narodowości polskiej oraz ich wykształcenie wojskowe i prowadzenie się. Zarazem zaznaczono, że zatwierdzenie tych oficerów „nastąpi przez władzę najwyższą wojskową".

Rozkaz ten odróżnia przyjęcie od zatwierdzenia i zatwierdzenie zastrzega najwyższej władzy wojskowej, natomiast przyjęcie uznaje za należące do kompetencji właściwych organów podwładnych. Chodzi przy tym, jak to wynika z rozkazu, o którym mowa, o przyjęcie, którego następstwem jest pełnienie służby, a więc o przyjęcie, stwarzające już bezpośrednio stosunek służbowy. Jeżeli więc zastrzeżono dla najwyższej władzy wojskowej prawo zatwierdzenia, to zatwierdzenie to nie należy do momentów wypełniających pojęcie przyjęcia i z tego powodu samo przez się nie ma istotnego znaczenia dla skuteczności przyjęcia. Celem powyższego prawa może być wobec tego tylko możność rozwiązania stosunku służbowego już powstałego. Przyjęcie następuje zatem już z chwilą dokonania go przez właściwy organ podwładny i nie może być uważane za niezgodne z prawem z tego tylko powodu, że nie zostało dokonane przez najwyższą władzę wojskową. Gdy zaś władza pozwana stanęła na stanowisku, że ze względu na brak zatwierdzenia ze strony najwyższej władzy wojskowej skarżący nie może być uważany za przyjętego do służby wojskowej i z tego powodu służby, pełnionej przez niego w kraju od 15 października 1920 do 15 września 1921, nie uznała za podstawę do nabycia obywatelstwa polskiego, należało tę część zaskarżonego orzeczenia uchylić jako niezgodną z ustawą.

W następstwie tego NTA nie potrzebował rozpatrywać wywodów skarżącego, dotyczących kwestii, czy także przez przyjęcie go w marcu 1920 do polskich oddziałów na Syberii nabył obywatelstwo polskie.

Wobec uchylenia zaskarżonego orzeczenia w części, dotyczącej nabycia obywatelstwa z tytułu służby wojskowej, upada część tegoż orzeczenia, dotycząca kwestii, czy skarżącemu służy obywatelstwo polskie również i z tytułu przynależności gminnej do Gródka Jagiellońskiego. Przy ocenie bowiem tej ostatniej kwestii władza pozwana, powołując się na przynależność skarżącego do gminy Hollenstein w Austrii, wyszła widocznie z założenia, że skarżący, nie posiadając obywatelstwa polskiego, nie mógł nabyć przynależności gminnej w Gródku Jagiellońskim.

Kierując się tymi rozważaniami należało zaskarżone orzeczenie uchylić jako niezgodne z ustawą.

NTA słusznie nie utożsamia „obowiązujących przepisów“ z „praktyką“, którą zwykły kierować się władze i urzędy. Niewątpliwie, praktyka tworzy wskazania, które są nie tylko pouczeniami czy zaleceniami, lecz posiadają moc obowiązującą. Idzie o to, kto jest adresatem normy, stworzonej przez praktykę.

Przy rozważaniu tego zagadnienia należy mieć na względzie wagę gatunkową nakazu prawnego. Praktyka tworzy tradycję czy rutynę urzędniczą, kształtuje pewne schematy i wzory postępowania; te wskazania, sformułowane częstokroć w okólnikach i instrukcjach, wiążą organa władzy. Dla obywateli są prawnie obojętne; jeśli są

zgodne z ustawą, dekretem czy rozporządzeniem, nie tworzą wówczas żadnego novum prawnego; jeśli są z nimi sprzeczne, jeśli w drodze „détournement de pouvoir“ udaremniają czy zniekształcają nakaz prawa, wówczas nie mogą wiązać obywateli. Wobec kontroli jurysdykcyjnej żadna praktyka, sprzeczna z nakazem prawnym, nie będzie się mogła ostać. Mylnie przypuszczało Ministerstwo Spraw Wewn., jakoby w braku szczegółowego uregulowania danej kwestii przez „obowiązujące przepisy“ luka ta mogła być wypełniona przez praktykę; brak rozporządzeń wyjaśniających jest bez znaczenia, jeśli ustawa może być wykonywana per se; inaczej rzecz się ma, jeśli ustawa uzależnia właściwość i tryb postępowania od ustalenia przez „delegowane“ rozporządzenie wykonawcze (wyrok NTA z 10 czerwca 1927 l. rej. 3119/25, Zb. wyr. nr 1230). W danym przypadku postanowienie ustawy o obywatelstwie jest jasne i niesporne: przyjęcie do służby wojskowej tworzy dostateczny tytuł nabycia obywatelstwa (w braku przeciwnego zastrzeżenia). Stworzone przez praktykę administracyjną odróżnienie „przyjęcia“ od „zatwierdzenia“ nie może mieć skutków prawnych, dotyczących w jakikolwiek sposób nabycia przynależności państwowej. Więź prawna, powstająca przez akt przyjęcia, może być unicestwiona przez odmowę aktu zatwierdzenia; wpływa to wyłącznie na stosunek służbowy, który ulega rozwiązaniu. Wszakże skutek prawny (nabycie obywatelstwa), który samoistnie i automatycznie powstał przez „przyjęcie“, nie będzie unicestwiony przez brak zatwierdzenia lub umocniony właśnie przez zatwierdzenie. To ostatnie byłoby prawnie zbędne; odmowa zaś zatwierdzenia, rzekomo powodująca pozbawienie obywatelstwa, nie jest tytułem unicestwiającym, przewidzianym przez wyraźny przepis obowiązującej ustawy.

Kwestia stosunku „praktyki administracyjnej“ do obowiązujących przepisów ustawowych niejednokrotnie przychodziła pod rozważanie naszych sądów najwyższych. Praktyka administracyjna znajduje często swój wyraz w okólnikach i instrukcjach; jeśli zakreślają one granice swobodnego uznania lub nawet przekształcają je w uznanie skrępowane — wówczas moc obowiązująca tych wskazań nie będzie wątpliwa: albowiem nie ma przeszkód prawnych, ażeby konkretyzowanie ogólnej linii „swobodnego uznania“ nie mogło być ustalane przez wskazania instrukcyjne (wyrok NTA z 18 lutego 1927 l. rej. 1692/26, Zb. wyr. nr 1127). W instrukcji przejawia się wówczas zakres władzy „delegacyjnej“, zakres „powiernictwa“ przekazanego przez ustawę organom administracji. Oczywiście, nie będzie tu wyłączone sprawdzenie przez kontrolę jurysdykcyjną, czy i w jakim zakresie granice swobodnego uznania nie zostały przekroczone, czy cel i zamierzenie ustawy nie zostały unicestwione lub przeinaczone przez nadużycie swobodnego uznania. Inaczej wszakże rzecz się przedstawia, gdy praktyka administracyjna znajduje się w sprzeczności z wyraźnym przepisem ustawy. Orzecznictwo NTA odmawia mocy prawnej wskazaniom praktyki administracyjnej, gdy wykracza ona poza ramy ustawowe, gdy nie uznaje praw jednostki, bronionych przez przepisy ustawy (zob. Józef Litwin, Stosunek okólnika do prawa przedmiotowego w świetle orzecznictwa sądów, Gaz. Sąd. Warsz. 1934 nr 43 i tam omówioną jurysprudencję).

Praktyka administracyjna znajduje swój wyraz nie tylko w pisanych wskazaniach okólników, reskryptów i instrukcji; jeśli te „źródła“ są niekiedy pisanymi wskazaniami prawa zwyczajowego (droit coutumier écrit), wiążącymi organa władzy — zdarza się również, że jednolitość postępowania, uświęcenie pewnych sposobów akcji i reakcji, ustalenie schematyczności w działaniu tworzy „usus fori“, obowiązujący trybem przyzwyczajenia. Czy tak wytworzone zwyczajowe prawo administracyjne może być równorzędne z pisaną normą ustawy, czy może ją zmieniać, dopełniać lub nawet uchylać?

Większość doktryny przeciwna jest takiemu działaniu zwyczajowego prawa administracyjnego. Jeśli w prawie konstytucyjnym prawo zwyczajowe (wbrew normom pisanym i zgodnie z teorią tzw. „implied powers") odgrywa poważną rolę, dzieje się to dlatego, że wola najwyższych organów państwowych przejawia się bezpośrednio, bez przejścia przez retortę pisanej normy ustawowej; poza tą sferą nadrzędną prawo zwyczajowe tworzy się tylko pośrednio i równolegle z normą pisaną (por. Girola, Le consuetudini costituzionali, Recueil d'études sur les sources de droit en honneur de François Gény, 1935, t. III str. 9 i n.). Natomiast w prawie administracyjnym, gdzie substratem oddziaływania normy jest jednostka, gdzie pierwszeństwo ustawy („Vorrang des Gesetzes") jest głównym wskazaniem „praworządnej" kontrukcji — trudno przypuścić, iżby prawo zwyczajowe, ustalone przez praktykę, mogło mieć pretensję do samoistnej kwalifikacji odrębnego źródła prawnego. Merkl (Allgemeines Verwaltungsrecht, 1927, str. 106) słusznie zaznacza, iż w zakresie administracji znaczenie zwyczaju, jako tworzywa samoistnego, odgrywa rolę najzupełniej nikłą („...das Gewohnheitsrecht führe nur ein Schattendasein in Lehrbüchern"). Praktyka austriackiego Trybunału Administracyjnego nie uwzględniała dopuszczalności prawa zwyczajowego, które kłóciłoby się z normą ustawową (zob. Herrnritt, Grundlehren des Verwaltungsrechtes, 1921, str. 97 uw. 4). Rzecz ma się inaczej, jeśli rozważać będziemy tzw. usus fori, tworzący stałą jurysprudencję. Niewątpliwie orzecznictwo może być causa efficiens zmiany i przekształcenia normy; chodzi wówczas o „prawo prawników", nie zaś o normę zwyczajową, powstającą w drodze podświadomej, przez przyzwyczajenie, przez wzgląd na istotną czy rzekomą konieczność. Czyżby „praktyka" administracji w tych przypadkach, gdy chodzi o stosowanie niewątpliwej normy prawa pisanego, mogła ją dowolnie przekształcać?

Również orzecznictwo francuskie konsekwentnie odmawia „zwyczajom" administracji jakiejkolwiek mocy wiążącej w stosunku do jednostek. Nie posiada żadnego znaczenia długotrwałość zwyczaju czy praktyki (usages administratifs — zob. w tej kwestii orzecznictwo Sądu Kasacyjnego i Rady Stanu, przytoczone u Perreau, Technique de la jurisprudence en droit privé, t. I, 1923, str. 96—100 i Hauriou, Précis de droit administratif, 1927, str. 470 uw. 1).

Jednakże nie można zaprzeczyć, iż stanowisko administracji przyczynia się niekiedy do osłabienia czy unicestwienia skutków prawnych, ustalonych przez ustawę. Wprawdzie praktyka administracji nie jest równoznaczna z prawem zwyczajowym (zob. W. Jellinek, Verwaltungsrecht, 1928, str. 118); jednakże gdy ludność cierpliwie znosi skutki praktyki, gdy orzecznictwo sądowe lub administracyjne jej punkt widzenia aprobuje, gdy jednostki rezygnują z walki o przysługujące im prawa — wówczas wytworzyć się może stan rzeczy, kolidujący z normą prawną, tolerowany wszakże w „rzeczywistej rzeczywistości". Typowym przykładem był w Niemczech fakt pobierania taks kuracyjnych, jako specjalnych opłat, aczkolwiek ustawa z 1 listopada 1867 o wolności przesiedlania się wyłączała możność takiego opodatkowania. Tolerowanie przez lat kilkadziesiąt podobnego stanu rzeczy wytworzyło niemożność zmiany praktyki, ustalonej przez administrację; orzeczenie sądowe, które by milcząco uchylonej normie prawnej nowe życie dać chciało, spotkałoby się na pewno z poważnym sprzeciwem (W. Jellinek jw. str. 117). Otto Mayer, nieprzychylnie do „prawotwórczej" roli zwyczaju usposobiony (Deutsches Verwaltungsrecht, 1914, t. I, str. 91 i n.), nie zaprzecza jednakże, że uporczywe stanowisko administracji przełamuje moc ustawy: najwyższy pruski sąd administracyjny, poczynając od r. 1876, niejednokrotnie w licznych orzeczeniach ustalał nielegalność zarządzeń policyjnych, dotyczących zakazu używania języka polskiego na zebraniach publicznych. Tego stanowiska sądu praktyka

nie chciała honorować (jw. str. 95 uw. 23). Możnaby wprawdzie powiedzieć, że abusus non facit usum, możnaby się powołać na mądrą zasadę kodeksu kanonicznego (Can. 27 § 2) „consuetudo quae in jure expresse reprobatur, non est rationabilis"; wszakże tylko istotne gwarancje kontroli jurysdykcyjnej, działającej szybko i korzystającej z pewnych funkcji represyjnych (odszkodowanie pokrzywdzonych), mogłyby obronić obywateli przed złą praktyką i rutyną, tworzącą szkodliwe precedensy.

Szymon Rundsztejn

1796.

FUNDACJE.

Rozgraniczenie właściwości władz administracyjnych i sądów.

Jeśli władza administracyjna dojdzie do przekonania, że co do majątku, przyznanego pewnej osobie dekretem dziedzictwa, zachodzą warunki utworzenia fundacji, to uprawniona jest po myśli art. 74 prawa o post. admin. (poz. 341/28 Dz. Ust.) do wydania w tym względzie tylko tymczasowej decyzji. (Teza).

Wyrok NTA z 27 stycznia 1936 l. rej. 5825/33 w sprawie Polskiej Akademii Umiejętności w Krakowie przeciw Ministerstwu Wyzn. Rel. i Ośw. Publ. w przedmiocie fundacji z zapisu śp. Władysława Józefa Fedorowicza.

Władysław Józef Fedorowicz, właściciel dóbr Krzeczowice z Bóbrką oraz Krowice z Cestynią, testamentem z 15 czerwca 1922 ustanowił uniwersalnym dziedzicem całego swego majątku Akademię Umiejętności w Krakowie z zastrzeżeniem, że majątek ten po wieczne czasy stanowić będzie oddzielnie administrowaną, nigdy niepodzielną oraz niesprzedajną całość, jako fundusz imienia Władysława Józefa Fedorowicza herbu Oginiec. Dalsza część testamentu brzmi: „Majątki te nie powinny ani teraz, ani w przyszłości podlegać parcelacji, gdyż tworzą fundację publiczną i służyć będą celom ogólnego dobra. Fundusz ten składać się będzie z majątków Krzeczowice z Bóbrką i Krowice z Cestynią, oraz z 250 akcji cukrowni w Przeworsku, zdeponowanych w filii Banku Krajowego w Krakowie, i z 15 akcji kolejki Przeworsk—Dynów. Czysty dochód z funduszu ma być użyty, po pokryciu wszelkich kosztów i wydatków na utrzymanie majątku zakładowego i opłaceniu podatków, legatów i innych nałożonych Akademii ciężarów i zobowiązań i po pokryciu kosztów administracji Akademii w wysokości 10% gotówkowego czystego dochodu, częścią na stypendia dla synów ziemian obywateli, dalej synów inteligencji rolniczej,

tj. synów urzędników gospodarczych i leśnych, jak administratorów, rządców, ekonomów z wykształceniem fachowym i leśniczych, oddających się studiom agronomii i studiom leśnictwa, synów pochodzenia polskiego z prowincji małopolskiej lub W. Ks. Krakowskiego, religii rzym.-kat., zachowania się pod każdym względem wzorowego i przykładnego. Dalej część czystego dochodu z funduszu ma być użyta na wydawnictwa z zakresu agronomii i leśnictwa i na nagrody specjalnie zasłużonych czy to autorów, czy studentów z tego zakresu, zawsze jednak czy to wydawnictwa czy to nagrody złączone mają być z imieniem i nazwiskiem fundatora. Akademia Umiejętności jest wyłączną właścicielką utworzonego funduszu, obowiązana jest zadośćuczynić wszelkim ustanowionym warunkom. W razie, gdyby tego uczynić nie chciała, substytuuję jej Uniwersytet Krakowski Jagielloński, który by objął cały fundusz i wszelkie w nim przepisane zobowiązania. Ustanawiam, że ustanowienie stypendiów i ich wysokości, uchwały co do wydawnictwa i co do nagród należeć będą do Akademii Umiejętności, tj. do p. Prezesa i jego Generalnego Sekretarza w porozumieniu z p. Rektorem Uniwersytetu Jagiellońskiego i jego zastępcą oraz z p. Rektorem Akademii Rolniczej w Krakowie i jego zastępcą". Testator ustanowił zarazem szereg legatów, m. i. dożywotnie renty miesięczne dla swoich sióstr i zobowiązał Akademię Umiejętności jako uniwersalną spadkobierczynię tak do wypłacania tych rent, jak i do przesyłania 1000 mk co roku w czerwcu O. O. Bernardynom w Krakowie na odprawienie nabożeństwa żałobnego za dusze śp. rodziny Fedorowiczów, Rosnowskich i Skarbek-Borowskich i do utrzymywania wymienionych w testamencie grobów i tablic pamiątkowych w kościołach.

W dniu 25 lipca 1922 sporządził Władysław Józef Fedorowicz dodatek do powyższego testamentu. Dodatek ten dotyczy tylko zapisów i zawiera postanowienie, że koszty spadkowe legatariuszy ponosi Akademia Umiejętności.

W dniu 6 września 1922 zmarł Władysław Józef Fedorowicz. Sąd Okręgowy w Krakowie dekretem dziedzictwa z 12 lipca 1924 przyznał spadek Akademii Umiejętności.

Urząd Wojewódzki we Lwowie decyzją z 26 października 1932, wychodząc z założenia, że śp. Fedorowicz zapisał swój majątek Akademii Umiejętności z obowiązkiem utworzenia z niego fundacji w rozumieniu § 646 u. c., przyznał na podstawie § 40 rozporządzenia Rady Ministrów z 14 marca 1921 poz. 234 Dz. Ust. i dekretu nadwornego z 21 maja 1841 (austr. Zb. u. pol. nr 60) tejże fundacji prawne istnienie i zarazem wezwał Akademię Umiejętności jako zarządcę fundacji do sporządzenia projektu jej statutu i do przedłożenia go do zatwierdzenia.

Ministerstwo Wyzn. Rel. i Ośw. Publ. orzeczeniem z 9 maja 1933 nie uwzględniło odwołania Akademii od powyższej decyzji Urzędu Wojewódzkiego, zaznaczając w motywach, że — jak to wynika z treści testamentu — testator powołał do życia pod nazwą „Fundusz imienia Władysława Józefa Fedorowicza herbu Oginiec“ fundację swego imienia, przeznaczając na jej rzecz cały swój majątek, pozostały po pokryciu zapisów, że woli ustanowienia tej fundacji dowodzą postanowienia testamentu, według których wymienione w testamencie majątki „tworzą fundację publiczną“ i mają po wieczne czasy stanowić nigdy niepodzielną i niesprzedajną całość, że tej woli fundatora dowodzi także szczegółowe określenie zasad fundacji oraz wzmianka w testamencie, w której testator nazywa siebie fundatorem, że dowodów tych nie osłabia nazwanie majątku funduszem ani też wzmianka, iż uniwersalnym spadkobiercą jest Polska Akademia Umiejętności, ta ostatnia bowiem wzmianka nie wyłącza bynajmniej obowiązku dopełnienia nałożonego na Akademię zlecenia. Ministerstwo podniosło zarazem, że sprawa ustanowienia uniwersalnego dziedzica musi być traktowana oddzielnie od sprawy utworzenia fundacji, że dekretem dziedzictwa, wydanym przez Sąd Okręgowy w Krakowie, i dokonaną na podstawie tego dekretu intabulacją prawa własności majątku spadkowego spełniona została wola spadkodawcy tylko o tyle, o ile dotyczyła ustanowienia dziedzica, że natomiast wymieniony Sąd nie był powołany do jakichkolwiek zarządzeń co do powstania i zorganizowania fundacji, gdyż w myśl § 646 u. c. i wspomnianego już wyżej dekretu nadwornego z 21 maja 1841 kompetencja w sprawach fundacyjnych należy do władz administracyjnych, że władze te decydują w myśl § 26 u. c. o powstaniu osoby prawnej, że decyzje te wiążą sądy, że w szczególności w myśl powyższego dekretu nadwornego i rozporządzenia z 19 stycznia 1853 (austr. Dz. u. p. nr 10) kompetencja władz administracyjnych obejmuje m. i. decyzje w sprawie dopuszczalności utworzyć się mających fundacji, lokaty i zarządu majątków fundacyjnych, oraz pieczę nad tym, aby ci, którym służy użytkowanie i administracja majątku fundacyjnego, spełnili swoje obowiązki, że wobec tego oświadczenie krakowskiego Oddziału Prokuratorii Generalnej z 7 grudnia 1922, skierowane do Sądu Okręgowego w Krakowie, iż zapis śp. Fedorowicza nie obejmuje fundacji, nie ma dla sprawy znaczenia, gdyż Prokuratoria Generalna nie jest kompetentna do wydawania jakichkolwiek decyzji we własnym imieniu w sprawach fundacyjnych, a wydane przez nią opinie nie są wiążące dla władz administracyjnych.

Na to orzeczenie ministerialne Polska Akademia Umiejętności wniosła skargę do NTA, który rozważył, co następuje:

Do powstania fundacji w rozumieniu § 646 u. c., obowiązującej na obszarze b. zaboru austriackiego, potrzebne jest przeznaczenie majątku po wszystkie czasy dla celów użyteczności powszechnej i posiadanie przez tenże majątek osobowości prawnej. W myśl dekretu z 21 maja 1841 wymagane jest nadto uznanie przez władzę administracyjną — jak się w tym dekrecie wyrażono — dopuszczalności przyjęcia, przez co oczywiście rozumieć należy uznanie fundacji za dopuszczalną ze względów publicznych. żadnych dalszych uprawnień, dotyczących powstania fundacji, władzom administracyjnym dekretem tym nie przyznano. W szczególności nie zawiera on żadnej nawet wzmianki o nadawaniu osobowości prawnej fundacjom. Nadawania tego przez władzę nie uznano też w żadnym innym przepisie, obowiązującym na obszarze b. zaboru austriackiego, za wymagane. Powołany w zaskarżonym orzeczeniu § 26 u. c. dotyczy tylko stowarzyszeń i już z tego chociażby tylko powodu nie uprawnia do żadnych wniosków, dotyczących powstania osobowości prawnej fundacyj. Przyjąć wobec tego należy, że źródłem tejże osobowości jest tylko należycie wyrażona wola fundatora, aby majątek, przeznaczony przez niego na cele powszechnej użyteczności, był sam podmiotem praw. Braku woli fundatora w tym względzie żaden akt administracyjny zastąpić nie może.

Wszelkie decyzje władz, dotyczące osobowości prawnej fundacji, mają wobec tego w tym kierunku charakter orzeczeń deklaratoryjnych, a więc są tylko stwierdzeniem woli fundatora.

Do stwierdzenia tego są władze administracyjne powołane. Rzecz bowiem jasna, że, jeżeli władza administracyjna ma orzec o dopuszczalności fundacji ze względów publicznych, to musi ustalić, czy istnieją wszystkie warunki, potrzebne do jej powstania, a więc także, czy fundator wyraził wolę co do osobowości prawnej majątku. Bez tego ustalenia mogłoby być orzeczenie o dopuszczalności bezcelowe. Gdyby jednak ktoś trzeci, powołując się na tytuł prywatnoprawny, wystąpił z roszczeniem do własności majątku, mającego zdaniem władzy administracyjnej stanowić fundację, a tym samym zaprzeczył, jakoby majątek ten miał mieć osobowość prawną, to do rozstrzygnięcia tego roszczenia powołane byłyby nie władze administracyjne, lecz sądy powszechne, a to w myśl art. 2 k. p. c. (poz. 934/32 Dz. Ust.) w łączności z dekretem z 21 maja 1841.

A właśnie z takim roszczeniem do majątku po śp. Fedorowiczu wystąpiła skarżąca Akademia. Akademia ta bowiem — jak to okazuje się z pisma jej Centralnej Administracji dóbr z 11 grudnia 1931 oraz z odwołania jej od decyzji Urzędu Wojewódzkiego — powołując się na testament śp. Fedorowicza oraz na wspomniany już wyżej dekret dziedzictwa, podniosła, iż pozostały po nim majątek nie jest fundacją, lecz został prze-

kazany jej jako dziedziczce z tym jedynie zastrzeżeniem, że będzie oddzielnie administrowany i że czysty dochód z niego będzie według wskazań testamentu używany na stypendia i wydawnictwa oraz na nagrody dla autorów. Skarżąca Akademia stanęła zatem na stanowisku, że sama jako taka jest właścicielką majątku pozostałego po śp. Fedorowiczu oraz dochodów z tego majątku i w tym charakterze ma prawo bezpośredniego rozporządzania tymi dochodami dla celów, wskazanych w testamencie. Tym samym skarżąca Akademia zaprzeczyła, jakoby to prawo dysponowania miało służyć jakiemuś odrębnemu od niej podmiotowi prawnemu, chociażby nawet ona sama miała być zarządcą tegoż podmiotu. Jeżeli to stanowisko skarżącej Akademii byłoby trafne, nie byłyby spełnione warunki, wymagane do powstania fundacji, gdyż nie istniałby majątek, posiadający samoistną osobowość prawną. Dla wydania orzeczenia o dopuszczalności fundacji konieczne stało się wobec tego rozstrzygnięcie podlegającego kompetencji sądów powszechnych pytania wstępnego, dotyczącego rozciągłości praw, przyznanych Akademii przez testatora. W następstwie tego w myśl art. 74 ust. 1 rozporządzenia o post. admin. (poz. 341/28 Dz. Ust.) władne było Ministerstwo wydać co do dopuszczalności fundacji tylko decyzję tymczasową, uwarunkowaną późniejszym rozstrzygnięciem powyższego pytania wstępnego przez sąd. W szczególności Ministerstwo winno było powstrzymać się od definitywnego rozstrzygnięcia, jaka była wola śp. Fedorowicza co do tego, czy środki, przeznaczone przez niego na stypendia względnie wydawnictwa i nagrody dla autorów, mają mieć samoistną osobowość prawną, a tym samym, jak daleko sięgają prawa spadkowe skarżącej Akademii. O ile zaś Ministerstwo uznało fundację za dopuszczalną, winno było orzec o tej dopuszczalności z zastrzeżeniem zarządzenia w myśl § 5 rozporządzenia Prezydenta Rzplitej z 9 grudnia 1924 poz. 967 Dz. Ust. względnie art. 3 p. 11 ustawy z 31 lipca 1919 poz. 390 Dz. Pr. (w łączności z § 2 p. 8 rozporządzenia ministerialnego z 9 marca 1898 austr. Dz. u. p. nr 41) wniesienia przez Prokuratorię Generalną pozwu do właściwego sądu celem wydobycia od Akademii tego majątku na rzecz fundacji.

Gdy zaś Ministerstwo nie tymczasowo tylko, lecz definitywnie orzekło o odrębnej podmiotowości prawnej majątku, a tym samym o prywatnych prawach skarżącej Akademii, należało zaskarżone orzeczenie uchylić jako niezgodne z ustawą.

Austriackie prawo fundacyjne składa się z wielkiej ilości przepisów porozrzucanych po rozmaitych dekretach (niektórych jeszcze z XVIII wieku), ustawach i rozporządzeniach. Sporo w nich luk i niejasności, stąd też wiele spornych kwestii; do-

tyczy to zarówno tzw. materialnego prawa fundacyjnego, jako też i formalnego, a więc m. i. także reguł określających zakres działania władz.

W przytoczonym wyżej orzeczeniu dotknął NTA jednej kategorii takich kwestii, w szczególności wypowiedział szereg zapatrywań, dotyczących roli władz administracyjnych przy powstawaniu fundacyj.

Spośród przepisów, które dotyczą zakresu działania władz, wysuwa się w tej mierze na pierwszy plan najw. postanowienie z 15 maja 1841, ogłoszone zarówno dekretem kancelarii nadwornej z 21 maja 1841, jak dekretem nadwornym z 7 czerwca 1841 (Zb. u. s. nr 541; Zb. u. pol. tom 69 nr 60). Stwierdzono tam, że do zakresu działania władz administracyjnych należy rozstrzyganie o tym, czy utworzyć się mająca fundacja nadaje się do przyjęcia (w tekście autentycznym: „Die Entscheidung über die Annehmbarkeit einer zu errichtenden Stiftung"). Ten właśnie ważny przepis ma na myśli NTA, gdy się wyraża, że w myśl dekretu z 21 maja 1841 wymagane jest uznanie przez władzę administracyjną „dopuszczalności przyjęcia".

Co to znaczy?

I) Pozytywnie określa to NTA jako „uznanie fundacji za dopuszczalną ze względów publicznych". Takie sformułowanie spotykamy nieraz w orzecznictwie i w literaturze, przy czym zwykle ma się na myśli (swobodną i wyłączającą drogę sądową w tym względzie) ocenę władzy administracyjnej dotyczącą c e l u fundacji; o ocenie w innych kierunkach najczęściej się w ogóle nie wspomina. Słusznie jednak stwierdza NTA w jednym z dalszych zdań, iż władza administracyjna musi przy tym ustalić, czy istnieją wszystkie warunki potrzebne do powstania fundacji. (Por. w tym względzie: Wróblewski, Komentarz do k. c. austr. I str. 552; Rappé, Systemy nadzoru nad fundacjami, 1933, str. 98). Władza administracyjna ma tedy prawo i obowiązek zbadać nie tylko zagadnienie celu — ale również problem majątku przeznaczonego na fundację, stosownie do istniejącej co do tego (ważnie oświadczonej) woli fundatora.

W szczególności jeśli chodzi o majątkowy substrat fundacji, musi władza administracyjna stwierdzić, czy fundator przeznaczył odpowiedni zakres praw majątkowych, których podmiotem miałaby być fundacja. Jako takie prawa mogą występować różne uprawnienia majątkowe zarówno rzeczowe (jak np. własność nieruchomości, czy ruchomości lub prawo użytkowania), jak obligacyjne, przeznaczone bądź aktem inter vivos, bądź rozporządzeniem ostatniej woli. W tym ostatnim przypadku może chodzić o ustanowienie fundacji dziedzicem lub o zapis na jej rzecz; nie wystarczy jednak obciążenie dziedzica czy zapisobiorcy zleceniem na jakiś cel ogólnie pożyteczny, a to głównie dlatego, że wedle k. c. austr. w odróżnieniu od zapisu nie rodzi ono prawa domagania się dopełnienia zlecenia (nie ma więc prawa majątkowego, którego podmiotem mogłaby być fundacja; pomijam tu sporną kwestię wymuszalności zlecenia w interesie publicznym) — lecz sytuację podobną jak przy warunku rozwiązującym (por. § 709 k. c. austr.) ze złagodzeniem przewidzianym w § 710; oczywiście decydują w tej mierze nie wyrażenia użyte przez testatora, ale jego prawdziwa wola, której ustalenie nastręcza często właśnie w tym względzie duże trudności.

Łatwo się też może zdarzyć, że władza administracyjna niesłusznie dojdzie do przekonania, że np. testator przeznaczył pewien zakres praw majątkowych dla powstać mającej fundacji — i wyda orzeczenie dotyczące przyjęcia fundacji, podczas gdy w istocie rzeczy chodzi tylko o obciążenie dziedzica zwykłym zleceniem. (Czy tak się właśnie sprawa przedstawia w danym wypadku — w to się NTA nie wdaje; trudno zaś o tym wypowiedzieć się stanowczo na podstawie samego tylko przedstawienia stanu faktycznego, zawartego w powodach wyroku NTA). W takim razie

(podobnie jak i w innych, w których ktoś występuje z jakimiś prywatnoprawnymi roszczeniami dotyczącymi majątku) decydujące znaczenie będzie miało orzeczenie sądowe. Rozstrzygnięcie wydane w drodze administracyjnej nie przesądza bynajmniej praw prywatnych osób interesowanych i nie wyklucza możności dochodzenia ich w drodze sądowej (czy to w drodze powództwa, czy obrony przed powództwem wniesionym imieniem fundacji), bez względu na to, czy władza administracyjna wydała orzeczenie tymczasowe, czy też orzekła definitywnie. Wynika to jasno ze specjalnych norm zawartych w dalszych zdaniach wyżej powołanego najw. post. z r. 1841, które są w tej mierze zgodne z ogólnymi zasadami dotyczącymi dochodzenia prywatnoprawnych roszczeń w drodze sądowej. Po rozstrzygnięciu sporu przez sąd może się okazać, że w rzeczywistości nie było żadnego majątku fundacyjnego i że wobec tego fundacja nie powstała — znów bez względu na to, czy było wydane orzeczenie administracyjne definitywne czy tymczasowe w przedmiocie przyjęcia fundacji i bez względu na to, czy po wyroku sądowym nastąpiło wznowienie postępowania administracyjnego (wedle art. 95 p. c rozp. o post. admin.).

Skoro więc sytuacja przedstawia się w tym względzie jednakowo zarówno w razie wydania orzeczenia definitywnego jak tymczasowego, przeto tym samym i o tyle traci tu na znaczeniu praktycznym problem granic, w jakich należy stosować art. 74 rozp. o post. admin. Pominąć go jednak nie można, wobec treści wyroku NTA, który uchylił orzeczenie Ministerstwa W. R. i O. P. właśnie z powodu wydania decyzji definitywnej.

Otóż art. 74 post. admin. nakazuje ograniczać się do decyzji tymczasowych, „gdy dla wydania decyzji konieczne jest rozstrzygnięcie pytania wstępnego, podlegającego kompetencji innych władz administracyjnych lub sądu". Przepis kategoryczny („władza wyda"): nie pozostawiono tego swobodnej ocenie władzy; może ona odstąpić od tej zasady (a więc rozstrzygnąć sprawę, opierając się na własnej ocenie takich pytań wstępnych) tylko wówczas, gdy decyzja tymczasowa „jest niemożliwa". W ten sposób art. 74 skrępował nasze władze administracyjne silniej niż np. austr. przepisy o post. admin. (por. Iserzon, Postępowanie administracyjne, 1931, str. 80—81), a także silniej, niż to zachodzi w postępowaniu sądowym w podobnej sytuacji. W konsekwencji, przy nieoględnym stosowaniu art. 74 doszlibyśmy do tego, że w wielu kategoriach przypadków nigdy nie mogłyby władze administracyjne wydać definitywnego orzeczenia; tak np. gdy chodzi o omawiane tu orzeczenia w sprawach fundacyjnych.

Toteż praktyka usiłuje sobie radzić przede wszystkim przez rozszerzającą interpretację pojęcia „niemożliwości" decyzji tymczasowej; podobne tendencje stwierdzić można także i w literaturze (por. np. Czapiński, Nowe prawo o post. admin., 1929, str. 64).

Inną natomiast drogę wskazuje NTA w omawianym orzeczeniu. Nie ma on wątpliwości co do tego, że władza administracyjna musi przed wydaniem definitywnej decyzji o dopuszczalności fundacji „ustalić, czy istnieją wszelkie warunki potrzebne do jej powstania, a więc także czy jej fundator wyraził wolę co do osobowości prawnej majątku". Sytuacja jednak zmienia się zdaniem NTA, gdy ktoś trzeci, powołując się na prywatnoprawny tytuł, wystąpi z roszczeniem do majątku; w takim bowiem razie władza administracyjna może co do dopuszczalności fundacji wydać decyzję tylko tymczasową. Z tego (w związku z dalszym uzasadnieniem wyroku) wynika pośrednio, że rozpatrzenie pewnej kwestii wstępnej (w tym przypadku: kwestii istnie-

nia majątkowego substratu fundacji) staje się zdaniem NTA dopiero wtedy „rozstrzygnięciem pytania wstępnego, podlegającego kompetencji sądu“ — gdy ta kwestia stanie się sporną np. skutkiem zgłoszenia odpowiednich roszczeń przez zainteresowane osoby.

Subtelne to odróżnienie niewątpliwie w pewnych granicach „ratuje sytuację“, umożliwiając praktyce administracyjnej większą swobodę działania niż ta, która wynika z art. 74; wiele też względów przemawia za nim de lege ferenda; nasuwają się jednak poważne wątpliwości, czy jest ono uzasadnione de lege lata w omawianej tu kategorii przypadków. Albowiem wstępną kwestię istnienia dostatecznego substratu majątkowego fundacji musi władza administracyjna rozstrzygnąć z urzędu zarówno wówczas, gdy nikt nie zgłasza roszczeń do majątku — jak i w przeciwnym przypadku; w obu tych kategoriach przypadków jest przedmiotem ustalenia to samo; w obu tych kategoriach decyzja administracyjna, wydana na zasadzie przepisów z r. 1841, nie tamuje dochodzenia prywatnoprawnych roszczeń majątkowych w drodze sądowej. Skoro zaś nie ma różnicy — nie pozostaje nic innego jak przyjąć jedno rozwiązanie: bądź zawsze na rzecz decyzji tymczasowej (chyba że jest „niemożliwa“), bądź na korzyść definitywnej. Wydaje mi się, że możnaby się zdecydować na definitywne decyzje, przyjąwszy, że art. 74 ust. 1 nie odnosi się do takich przypadków, w których władza administracyjna na podstawie specjalnych przepisów jest uprawniona do ustalenia przed wydaniem decyzji pewnych wstępnych kwestii (w szczególności: czy istnieje wystarczający substrat majątkowy fundacji), nie przesądzającego drogi sądowej dla roszczeń prywatnoprawnych; w tym sensie istnieje co do tego sui generis kompetencja władzy administracyjnej, — co w konsekwencji uprawnia do wniosku, że nie chodzi tu o takie „pytanie, podlegające kompetencji sądów“, jakie ma na myśli art. 74.

II) Natomiast nie wynika zdaniem NTA z obowiązujących przepisów, jakoby władza administracyjna była powołana do „nadawania“ osobowości prawnej fundacjom. Może ją stwierdzić, ale w tym kierunku (a więc co do osobowości prawnej) orzeczenie władzy będzie miało zdaniem NTA znaczenie deklaratoryjne, stwierdzające tylko wolę fundatora, która jest źródłem tej osobowości.

Niewątpliwie ma NTA rację co najmniej o tyle, 1) że obowiązujące przepisy austr. prawa fundacyjnego nie przewidują jakiegoś wyraźnego nadawania osobowości prawnej, 2) że fundacja jako odrębna osoba prawna powstanie, gdy ziszczą się potrzebne wymogi — choćby nie „nadano“ ani nie „stwierdzono“ wyraźnie jej osobowości prawnej, 3) że nie powstanie, jeżeli tych wymogów brak (np. ważnej woli fundatora), choćby jej tę osobowość „nadano“ czy „stwierdzono“ w drodze administracyjnej.

Od tego należy odróżnić inną kwestię, mianowicie dotyczącą cywilnoprawnego znaczenia orzeczenia administracyjnego w przedmiocie przyjęcia fundacji, wydanego na zasadzie wyżej wspomnianych przepisów z r. 1841. Chodzi tu głównie o to, czy wyżej wspomniane orzeczenie należy do rzędu wymogów koniecznych do nabycia przez fundację zdolności prawnej w zakresie prawnoprywatnym (i w jakim sensie), a w związku z tym, z jaką chwilą nabywa fundacja ową zdolność.

Nie ma w prawie poaustr. normy, która by wyraźnie rozstrzygała tę kwestię; w teorii zaś i praktyce spotykamy się w tej mierze z różnymi zapatrywaniami, z których kilka przytoczę dla zobrazowania rozbieżności poglądów. I tak niejednokrotnie uznaje się konstytutywny w tym kierunku charakter orzeczenia administracyjnego jako jednego z momentów decydujących o powstaniu osoby prawnej, przy czym niektórzy

przypisują mu skuteczność ex nunc, a więc bez działania wstecznego (por. Longchamps, Wstęp do nauki prawa cywilnego, 1922, str. 125), — przeważnie jednak uznaje się działanie wsteczne (por. Herrnritt, Das österr. Stiftungsrecht, 1896, str. 152). Tak też w zasadzie Till (Prawo prywatne austr., I, 1911, tekst na str. 232 i 233, — por. jednak tamże w uwadze 4 wzmiankę o deklaratoryjności zatwierdzenia i o tym, że akt fundacji daje początek fundacji). Zob. dalej Rappé w Encyklopedii podr. prawa publicznego, I, str. 151. „Akt konstytucyjny" widzi tu Zoll (Prawo cywilne, I, 1931, str. 167, por. jednak Część ogólną z r. 1909 na str. 220) z tym wszakże zastrzeżeniem, że ze stanowiska prawa prywatnego broni się interesów majątkowych już od chwili „odkąd pewna masa majątkowa została nieodwołalnie na cele jakiejś fundacji przeznaczona i pewnej osobie w przechowanie oddana, chociażby jeszcze akt fundacyjny nie został sporządzony i zatwierdzony" (tak jak jest chroniony nasciturus; z podobną myślą spotykamy się np. także u Herrnritta l. c. str. 152). Tego rodzaju poglądy, upatrujące w zatwierdzeniu jeden z wymogów rozstrzygających o powstaniu osoby prawnej, spotykamy w dawniejszej literaturze austriackiej, np. u Schiffnera (Syst. Lehrbuch des österr. allg. Civilrechtes, I, 1882, str. 202—204) lub Burckharda (System des österr. Privatrechtes, II, 1884, str. 96, 97), w nowszej zaś np. w komentarzu Klanga (II, 1, 1935, str. 412; zob. też I, 1, 1933, str. 287).

Z nowego orzecznictwa NTA należy tu wyrok z 9 listopada 1927 l. rej. 642/25 (Zb. wyr. nr 1296), wedle którego „do powstania i prawnego bytu fundacji jako odrębnej, posiadającej osobowość prawną masy majątkowej,... konieczne jest prócz postanowienia czyli aktu woli fundatora przyjęcie względnie zatwierdzenie fundacji przez administracyjną władzę państwową. Samo postanowienie fundatora nie stwarza jeszcze fundacji; powstaje ona dopiero przez akt władzy administracyjnej, przyjmujący fundację jako dopuszczalną...."

Natomiast w praktyce cywilno-sądowej (zwłaszcza co do fundacji tworzonych w rozporządzeniach ostatniej woli) przeważa pogląd, który można określić tymi słowami Wróblewskiego, że istnienie fundacji rozpoczyna się z chwilą oznaczenia celu i przeznaczenia na ten cel pewnego majątku; jeżeli jednak władza administracyjna oświadczy, że fundacja nie nadaje się do przyjęcia, nie można jej uważać za osobę w rozumieniu prawa prywatnego, więc i ustanowienie jej dziedzicem upada (por. Wróblewski, Komentarz do k. c. austr., do § 646 i tamże powołane orzecznictwo austr. Najw. Tryb.). Podobne myśli wypływały i w praktyce administracyjnej (por. orzeczenie austr. Tryb. Admin. z 10 listopada 1886 Budw. nr 3244), — jednakże najwyraźniej i najczęściej przejawiały się w orzecznictwie sądów cywilnych, co się w znacznej mierze tłumaczy dążeniem do możliwie najprostszego uzasadnienia zdolności fundacyj do występowania w okresie przed decyzją władzy w obrocie prawnym a głównie przed sądem (w związku z przepisami o zastępstwie przez Prokuratorię) bez uciekania się do konstrukcyj a la nasciturus, których praktyka nie lubi choćby dlatego, że nie są przewidziane co do osób prawnych żadnym wyraźnym przepisem ustawowym i które zarazem są niewygodne z uwagi na ograniczenia z § 22 k. c. austr. (bo w grę wchodzi nie tylko nabywanie p r a w). Nawiasowo zaznaczę, że usiłowano czasem — np. II inst. w Gl. U. N. F. 2145 — wybrnąć jeszcze inaczej: mianowicie przyjmując, iż władza fundacyjna wydała już przychylne orzeczenie o przyjęciu przez to samo, że upoważniła Prokuratorię do wytoczenia pozwu, czy do wdania się w spór, bądź do przyjęcia spadku czy zapisu. Z dawniejszego orzecznictwa sądów austriackich por. m. i. zwłaszcza Gl. U. 11269 (głównie orz. II inst.); N. F. 2145, (por. też N. F. 1363). Z orzecznictwa SN wspomnieć tu należy o wyroku z 23 grudnia 1925 (który

przytacza Rappé, Systemy nadzoru nad fundacjami, 1933, na str. 35), gdzie utrzymuje SN, iż „teoria i praktyka zgodne są co do tezy, że fundacjom przysługuje osobowość prawna od czasu ustanowienia ich... i że osobowość ta gaśnie dopiero z chwilą odmówienia zezwolenia władz politycznych na wprowadzenie fundacji w życie... a to z prawnym skutkiem wstecz do czasu ustanowienia fundacji." SN stwierdza dalej, że fundacje stają się podmiotami praw i zobowiązań już od chwili ustanowienia ich oraz że mogą występować w sporze jako powodowie lub pozwani. Dosłownie tak samo orzekł lwowski Sąd Apelacyjny w uchwale zatwierdzonej przez SN 17 lutego 1926 (por. Przegląd prawa i adm. 1926 nr 88).

Quid iuris? Jeśli się weźmie pod uwagę zarówno całokształt norm prawa poaustr., jako też i współczesne tendencje w dziedzinie nabycia tego rodzaju osobowości prawnej — należy dojść do wniosku, że decyzja władzy administracyjnej, wydana na zasadzie przepisów z r. 1841, posiada znaczenie czynnika współtworzącego osobowość prawną fundacji (wraz z istniejącym, prawnie skutecznym oświadczeniem woli fundatora, przeznaczającym majątek na dany cel). O tyle więc ma znaczenie konstytutywne. Nie ma w tej mierze decydującego wpływu forma decyzji, jej tymczasowość czy definitywność, ani okoliczność, czy wydana została oddzielnie w tej kwestii czy też łącznie z inną (np. dopiero przy zatwierdzeniu statutu fundacji). Inna rzecz, o ile należy już przedtem przyjąć warunkowe występowanie tworzącej się fundacji w obrocie prawnym.

W obszerniejsze omówienie, którego wymagałaby ta kwestia, nie będę się tu wdawać, a to zarówno z uwagi na ramy glosy, jak i z tego powodu, że takie czy inne jej rozstrzygnięcie nie wpływa na ocenę konkretnego przypadku. Nie musiał się nią też zajmować NTA i zd. m. wyraźnie jej nie rozstrzygnął. Wprawdzie wypowiedział pogląd, że źródłem osobowości prawnej fundacji „jest tylko należycie wyrażona wola fundatora, aby majątek, przeznaczony przez niego na cele powszechnej użyteczności, był sam podmiotem praw" i że wszelkie decyzje władz dotyczące osobowości są „tylko stwierdzeniem woli fundatora", jednakże z tych zdań nie należy wysnuwać zbyt daleko idących wniosków. Niewątpliwie na pierwszy rzut oka zbliżają się one najbardziej do zapatrywań przeważających w praktyce cywilnosądowej, jednakże podkreślić należy, 1) że w tych zdaniach nie mówi NTA o rozstrzygnięciu dotyczącym przyjęcia (w myśl przepisów z r. 1841), lecz ma na myśli decyzje orzekające wyraźnie o nadaniu osobowości prawnej (czego nie przewidują obowiązujące przepisy i czemu się właśnie NTA przeciwstawił) czy też stwierdzające tę osobowość (które same przez się nie są jej źródłem), 2) że nie określił tu NTA pozytywnie i wyczerpująco, czego trzeba do nabycia zdolności prawnej przez fundację ani też w jakiej chwili następuje to nabycie. Stwierdził wprawdzie, że źródłem osobowości jest „tylko" wola fundatora, jednakże aa) wyrażenie „źródło" ma na celu podkreślić doniosłość woli fundatora jako pierwszego i zasadniczego czynnika powołującego do życia fundację. Nie musi to jednak przesądzać samo przez się, jakie jest materialno-prawne znaczenie decyzji w przedmiocie przyjęcia fundacji; (podobnie Till, l. c. str. 233 uw. 4 pisze wprawdzie o deklaratoryjności orzeczenia i o tym, że akt fundacji daje początek fundacji, a mimo to przyjmuje, że dopiero owo orzeczenie powoduje powstanie osobowości prawnej). bb) Z wyrażenia „tylko" nie można wnosić, by NTA chciał wyłączyć wpływ materialno-prawny innych momentów poza wolą fundatora. Wynika to zresztą jasno z jednego z następujących zdań, gdzie mówi NTA o ustalaniu wszystkich warunków potrzebnych do powstania fundacji, m. i. także (a więc nie wyłącznie) woli fundatora.

W końcu dodać należy, że zawartych w wyroku wzmianek o należycie wyrażonej woli fundatora „aby majątek... był sam podmiotem praw“„ (i innych podobnych, jak „czy fundator wyraził wolę co do osobowości prawnej majątku“), nie należy rozumieć zbyt dosłownie. Pomijając, że ściśle rzecz biorąc należałoby mówić nie o osobowości majątku, lecz fundacji — należy podkreślić, iż wyrażenie jakiejś specjalnie w tym kierunku sprecyzowanej woli nie jest wcale konieczne. Oczywistą jest rzeczą, że fundacja może powstać także wówczas, gdy fundator (który przeznaczył majątek na jakiś cel powszechnie pożyteczny) nie tylko nie wyraził żadnej woli co do osobowości prawnej, ale nawet nie zdawał sobie w ogólności sprawy, co znaczy osobowość prawna. Chodzi tu tylko o to, by powstanie fundacji jako osobnej osoby prawnej dało się pogodzić z całokształtem ważnych zarządzeń osoby, przeznaczającej majątek na cel ogólnie pożyteczny.

K. *Przybyłowski*

1797.

FUNDACJE.

Postanowienia władzy nadzorczej, dotyczące fundacyj już zatwierdzonych. — Legitymacja do skargi na decyzje władzy nadzorczej w kwestii koła osób uprawnionych do korzystania z fundacyjnych zakładów opieki społecznej.

1. Zasadniczym kryterium oceny, czy dotyczące fundacyj już zatwierdzonych postanowienia władzy nadzorczej są zgodne z prawem, jest wynikający z przepisów o fundacjach warunek, aby postanowienia te odpowiadały wyrażonej w odnośnych aktach prawnych woli fundatora.

2. Gmina terytorialna posiada, wobec przepisów objętych art. 4 i 14 ustawy z 16 sierpnia 1923 o opiece społecznej poz. 726 Dz. Ust., legitymację do zaskarżenia przed NTA decyzji władzy nadzorczej nad fundacjami, według której to decyzji fundacyjne zakłady opieki społecznej, w danej gminie się znajdujące, nie są dostępne dla wszystkich mieszkańców gminy. (Teza).

Wyrok NTA z 8 kwietnia 1936 l. rej. 6579/34 w sprawie Gminy m. Borysławia, ks. Andrzeja Osikowicza, rz. kat. proboszcza w Borysławiu, i Antoniego Maksymowicza przeciw Ministerstwu Opieki Społ. w przedmiocie zatwierdzenia zmiany statutu Fundacji Chrześcijańskiej Gminy m. Borysławia.

„Rada Gminy Chrześcijańskiej w Borysławiu“ uchwałą z 20 marca 1930 postanowiła „celem utrzymania po wieczne czasy na pożytek obywateli Rzeczypospolitej Polskiej istniejących dziś w Borysławiu zakładów

opieki społecznej powołać do życia fundację, która nosić będzie nazwę: Fundacja Chrześcijańskiej Gminy miasta Borysławia", jako też na rzecz tej Fundacji „przekazać tytułem darmym cały bez wyjątku, własność Gminy Chrześcijańskiej w Borysławiu stanowiący majątek ruchomy i nieruchomy, tudzież wszelkie jej prawa i wierzytelności". Jako zadanie Fundacji określono „utrzymywanie, w granicach rozporządzalnych dochodów, istniejących dziś w Borysławiu i stanowiących własność Gminy Chrześcijańskiej Zakładów Opieki Społecznej im. Marszałka Józefa Piłsudskiego", które szczegółowo wymieniono, a następnie „w miarę rozporządzalnych dochodów wspomaganie w dalszym ciągu prawnie uznanych instytucji religijnych, dobroczynnych, społecznych, kulturalnych i oświatowych w Borysławiu, wreszcie wspomaganie miejscowej ubogiej ludności chrześcijańskiej". Równocześnie ustalono skład członków pierwszego kuratorium Fundacji.

Opisana uchwała została uzupełniona uchwałą „Rady Gminy Chrześcijańskiej" z 6 czerwca 1930 w kierunku składu kuratorium. Według tej ostatniej uchwały nie wybrano na razie jedenastego członka kuratorium, rezerwując to miejsce dla komisarza rządowego względnie burmistrza wielkiego Borysławia.

Rozporządzeniem Rady Ministrów z 20 maja 1930, ogłoszonym w Dzienniku Ustaw 14 czerwca 1930 pod poz. 375, włączono gminy podmiejskie: Mraźnicę, Banię Kotowską, Hubicze i Tustanowice do gminy miejskiej Borysław.

Po zatwierdzeniu uchwał z 20 marca i 6 czerwca 1930 przez Wojewodę lwowskiego (decyzja z 11 lipca 1930) „Rada Gminy Chrześcijańskiej w Borysławiu" uchwaliła 15 października 1930 statut Fundacji. W art. V tego statutu określono zadanie Fundacji zgodnie z uchwałą z 20 marca 1930, w art. VI przy wymienieniu zakładów, stanowiących własność Fundacji, zaznaczono, że są one przeznaczone wyłącznie dla obywateli Rzeczypospolitej Polskiej, w art. X zarząd Fundacji powierzono kuratorium jako organowi uchwalającemu oraz kuratorowi jako organowi wykonawczemu, a w art. XI pod punktami a)—h) wymieniono te sprawy większej wagi, których nie może załatwiać sam kurator, lecz które wymagają uchwały kuratorium, zatwierdzonej następnie przez Wojewodę lwowskiego. Jako należące również do kompetencji kuratorium wymieniono przyjmowanie i zwalnianie na wniosek kuratora urzędników na kierowniczych stanowiskach. Bliższe postanowienia co do składu kuratorium zawiera art. XVI statutu, według którego członkami kuratorium są: a) każdoczesny rzymskokatolicki proboszcz względnie administrator rzymskokatolickiej parafii, do której miasto Borysław będzie należało, b) każdoczesny grecko-

katolicki proboszcz względnie administrator greckokatolickiej parafii m. Borysławia, c) każdoczesny kierownik zarządu m. Borysławia (burmistrz względnie komisarz), o ile będzie chrześcijaninem, a w razie, gdyby nie był chrześcijaninem, najstarszy członek zarządu gminy chrześcijanin, d) każdoczesny starosta powiatu drohobyckiego, o ile będzie chrześcijaninem, a gdyby nie był chrześcijaninem — chrześcijański zastępca względnie najstarszy rangą chrześcijański urzędnik starostwa drohobyckiego, e) siedmiu członków chrześcijan, wybranych przez chrześcijańską część rady gminy m. Borysławia na okres urzędowania tej rady gminnej m. Borysławia, której chrześcijańska część dokona wyboru; spośród tych czterej muszą być rzymskokatolickiego i trzej greckokatolickiego wyznania, a w szczególności czterej wybrani przez radnych wyznania rzymskokatolickiego, a trzej przez radnych greckokatolickiego wyznania, f) pięciu zastępców, w czym trzech chrześcijan rzymskokatolickiego wyznania i dwóch chrześcijan greckokatolickiego wyznania, wybranych w sposób i na ten sam okres czasu, jak podano w p. e) tegoż artykułu. Według art. XXXIII statutu, zmiana statutu Fundacji wymaga zatwierdzenia władzy, która statut ten zatwierdziła.

Minister Opieki Społ. decyzją z 3 listopada 1930 zatwierdził fundację pn. „Fundacja Chrześcijańskiej Gminy miasta Borysławia", utworzoną przez Gminę tę aktem notarialnym z 27 września 1930 w myśl uchwały Rady tejże Gminy z 20 marca 1930, uzupełnionej uchwałą z 6 czerwca 1930, zatwierdzonej postanowieniem Wojewody lwowskiego z 11 lipca 1930, a równocześnie zatwierdził uchwalony 15 października 1930 przez Radę Chrześcijańskiej Gminy m. Borysławia statut wspomnianej Fundacji.

W dniu 1 czerwca 1934 kuratorium Fundacji uchwaliło uzupełnienie względnie zmianę art. VI i XVI statutu. W szczególności postanowiono dodać do art. VI następujące zdanie: „Z zakładów fundacji korzystać mogą tylko osoby zamieszkałe na obszarze Borysławia w tych granicach terytorialnych, które przed ogłoszeniem rozporządzenia Rady Ministrów z 20 maja 1930 poz. 375 Dz. Ust. oznaczano mianem Borysławia w dziedzinie administracji samorządowej". O ile chodzi zaś o art. XVI, uchwalono uchylić p. e) i f) i zastąpić je następującymi nowymi postanowieniami: „p. e) siedmiu członków chrześcijan, zamieszkałych na obszarze, oznaczonym w art. VI, już wybranych i sprawujących swoje funkcje; spośród nich czterej członkowie muszą być rzymskokatolickiego wyznania, a trzej greckokatolickiego wyznania, f) pięciu zastępców tamże zamieszkałych, w tym trzech rzymskokatolickiego, a dwóch greckokatolickiego wyznania. Co trzy lata ustępuje drogą losowania jeden wybieralny

członek kuratorium rzymskokatolickiego i jeden greckokatolickiego wyznania. W miejsce wylosowanych wybierają pozostali większością głosów — przy minimalnej ilości siedmiu głosujących — nowych członków kuratorium spośród zastępców z jednakim uwzględnieniem obu grup wyznaniowych. Gdyby w ten sposób uzupełnienie członków kuratorium z jakichkolwiek powodów nie nastąpiło lub nastąpić nie mogło, przysługiwać będzie państwowej władzy fundacyjnej prawo na ten raz powołać według swego uznania, opartego na wszechstronnym rozważeniu okoliczności, członka kuratorium z tymi samymi prawami i obowiązkami i długością mandatu, jak gdyby wyszedł z wyboru. Brakujących dwóch zastępców wybiera chrześcijańska część Rady miejskiej m. Borysławia spośród siebie lub z poza grona radnych chrześcijan z tym, że poszczególne grupy wyznaniowe rady miejskiej wybierają po jednym zastępcy, zamieszkałym na obszarze oznaczonym w art. VI statutu".

Minister Opieki Społ. decyzją z 9 czerwca 1934 zatwierdził powyższą uchwałę kuratorium, nazwaną klauzulą dodatkową do statutu fundacyjnego.

Skarga na decyzję tę, wniesiona przez Gminę m. Borysławia, ks. Andrzeja Osikowicza, rz. kat. proboszcza w Borysławiu, ks. Jana Liszczyńskiego, gr. kat. proboszcza w Borysławiu i Antoniego Maksymowicza w Borysławiu, zawiera m. i. zarzut, że zatwierdzona zaskarżoną decyzją zmiana statutu jest sprzeczna z ujawnioną w statucie Fundacji z 15 października 1930 wolą fundatora.

Pozwane Ministerstwo w odpowiedzi na skargę zarzuca brak legitymacji do wniesienia skargi ze strony skarżących, wywodząc, że zaskarżona decyzja nie narusza ich praw ani nie obciąża ich żadnym obowiązkiem prawnym, gdyż Gmina m. Borysławia bezpodstawnie twierdzi, jakoby ona była fundatorką, a fakt wchodzenia w skład kuratorium reszty skarżących i przegłosowania ich przez większość członków kuratorium przy uchwaleniu spornej zmiany statutu nie może być podstawą do wnoszenia przeciw uchwale tej środków prawnych; również legitymacji w danym kierunku nie może stwarzać fakt przynależności skarżących do gminy m. Borysławia. Co do rzeczy samej Ministerstwo podnosi, że nowe brzmienie art. VI statutu jest całkowicie zgodne z pierwotną wolą fundatorki, „Chrześcijańskiej Gminy m. Borysławia", wyrażoną w zamieszczonej w brzmieniu dosłownym we wstępie statutu fundacyjnego uchwale tej gminy z 20 marca 1930, która to uchwała jest dokumentem stwierdzającym jedynie zmianę formy organizacyjnej dotychczasowej działalności dobroczynnej „Chrześcijańskiej Gminy m. Borysławia", działalności prowadzonej na podstawie i w ramach postanowień art. 90—92 obowiązują-

cej wówczas ustawy z 3 lipca 1896 (Dz. Ust. Kraj. nr 51). Chrześcijańska Gmina m. Borysławia przekazała — według dalszych wywodów odpowiedzi na skargę — cały swój majątek ruchomy i nieruchomy pod tytułem darmym na rzecz nowopowstałej osoby prawnej fundacji przy równoczesnym zakreśleniu dla tej fundacji identycznego pod względem przedmiotowym i osobowym celu, jakiemu służył ten majątek w czasie, gdy stanowił własność fundatorki; skoro zaś uchwała Rady Ministrów z 20 maja 1930 o rozszerzeniu granic m. Borysławia poz. 375 Dz. Ust. została ogłoszona i weszła w życie już po objawieniu woli Chrześcijańskiej Gminy m. Borysławia o utworzeniu fundacji, to z tego względu uzupełnienie postanowień art. VI statutu postanowieniem tzw. klauzuli dodatkowej jest tylko sprecyzowaniem pierwotnej woli fundatorki. Wreszcie pozwane Ministerstwo nadmienia, że częściowa zmiana art. XVI statutu, jak to z zestawienia treści art. XVI w poprzedniej redakcji z brzmieniem tego artykułu w redakcji zmienionej zaskarżoną decyzją widoczne, jest zmianą procedury uzupełnienia składu kuratorium Fundacji spośród osób pochodzących z wyboru, dokonywanego przez chrześcijańskich członków rady gminy m. Borysławia. Zmiana ta, podyktowana względami celowości, nie narusza zasadniczych uprawnień, zagwarantowanych statutem z 1930 r. chrześcijańskim członkom rady gminy m. Borysławia.

Fundacja Gminy Chrześcijańskiej m. Borysławia, działająca przez kuratora, wniosła w charakterze strony przypozwanej odpowiedź na skargę. W odpowiedzi tej zarzuca brak legitymacji skarżących oraz polemizuje z merytorycznymi wywodami skargi, podnosząc ze swej strony, że jedynym celem utworzenia Fundacji mogło być dążenie do zapewnienia korzystania z odnośnych zakładów opieki społecznej mieszkańcom dawnego Borysławia z wyłączeniem osób innych.

Ks. Jan Liszczyński pismem z 4 września 1934 wycofał się jako skarżący.

Przystępując do rozpatrzenia sporu, NTA zajął się przede wszystkim kwestią legitymacji skarżących, przy czym uznał, że skarżąca gmina zakwestionowaną legitymację posiada z powodu ograniczenia zmianą statutu zakresu działania chrześcijańskiej części rady miejskiej co do uzupełniania składu kuratorium Fundacji. Równocześnie w związku z ciążącym w myśl art. 4 ustawy z 16 sierpnia 1923 o opiece społecznej poz. 726 Dz. Ust. na gminach terytorialnych obowiązkiem sprawowania opieki społecznej, o ile nie ciąży on na pewnych osobach fizycznych lub prawnych, jako też w związku z przewidzianym w art. 14 cyt. ustawy prawem gmin żądania od wspomnianych osób zwrotu poniesionych z powodu udzielenia opieki społecznej wydatków — uznać należy, że skarżąca Gmina ma pra-

wo występowania w obronie swego zapatrywania, że fundacyjne zakłady dobroczynne przeznaczone są dla wszystkich mieszkańców gminy chrześcijańskiego wyznania.

W następstwie powyższego rozstrzygnięcia bezprzedmiotowe stało się rozpatrywanie legitymacji dalszych skarżących, spółuczestnictwo ich bowiem w niniejszym sporze przedstawia się jako jednolite.

Przy rozpatrywaniu wzmiankowanego poprzednio zarzutu skargi Trybunał rozważył, co następuje:

Zasadniczym kryterium oceny, czy dotyczące fundacyj już zatwierdzonych postanowienia władzy nadzorczej są zgodne z prawem, jest wynikający z przepisów o fundacjach warunek, aby postanowienia te odpowiadały wyrażonej w odnośnych aktach prawnych woli fundatora.

Oceniając z tego punktu widzenia zakwestionowaną zmianę statutu, uznać należy, że zaznaczonemu warunkowi ona nie odpowiada. Jeśli by bowiem wolą fundatora miało być rzeczywiście ograniczenie korzystania z zakładów Fundacji do osób zamieszkałych na dawnym obszarze gminy miejskiej Borysławia, to wola ta musiałaby niewątpliwie znaleźć swój wyraz w osnowie aktu fundacyjnego. Tymczasem akt ten przez użycie słów „na pożytek obywateli Rzeczypospolitej Polskiej" grono osób uprawnionych do korzystania z Fundacji określa bardzo szeroko, z dalszej zaś jego treści wynika tylko to ograniczenie, że dotyczy on osób wyznania chrześcijańskiego oraz, o ile przedmiotem działalności Fundacji ma być akcja zapomogowa, to akcja ta ma obejmować ubogą ludność miejscową. Przez pojęcie ludności miejscowej rozumie się ludność zamieszkałą na obszarze pewnej jednostki terytorialnej, tj. gminy miejskiej lub wiejskiej, przy czym przyjąć wypada, że określenie takie, mające powodować skutki prawne w przyszłości na czas nieoznaczony, dotyczy, w razie braku odmiennego zastrzeżenia, wszystkich ewentualnych przyszłych zmian obszaru danej jednostki terytorialnej; omawiany zaś akt fundacyjny zastrzeżenia takiego nie zawiera.

Argument, iż Rada Gminy Chrześcijańskiej w czasie uchwalania aktu fundacyjnego mogła jeszcze nie wiedzieć o zamierzonym wówczas dopiero powiększeniu obszaru gminy miejskiej Borysław, upada wobec treści uzupełniającej akt fundacyjny uchwały z 6 czerwca 1930, która zawiera już wyraźną wzmiankę o tzw. „wielkim Borysławiu"; jeśli więc wolą fundatorki byłoby rzeczywiście ograniczyć możność korzystania z Fundacji do grona osób zamieszkałych na obszarze gminy miejskiej przed jej powiększeniem, to wola ta winna była znaleźć wyraz jeśli nie w akcie fundacyjnym zasadniczym, to przynajmniej w akcie dodatkowym. Wszelkie zaś już wątpliwości w danym kierunku usuwa treść statutu

Fundacji, uchwalonego przez fundatorkę w przeszło cztery miesiące po ogłoszeniu w Dzienniku Ustaw rozporządzenia o powiększeniu obszaru gminy miejskiej Borysławia. Statut ten bowiem powtarza wzmiankowane wyżej określenia aktu fundacyjnego nie dodając do nich żadnego zastrzeżenia, a ponadto w art. VI na wstępie głosi, że zakłady, stanowiące własność Fundacji, przeznaczone są wyłącznie dla obywateli Rzeczypospolitej Polskiej.

Z trzech zasadniczych kierunków działalności danej Fundacji, a mianowicie: 1) utrzymywania zakładów opieki społecznej, 2) wspomagania pewnych instytucji i stowarzyszeń, 3) wspomagania miejscowej ubogiej ludności — zaskarżona zmiana statutu wprowadza ograniczenie w korzystaniu z działalności Fundacji wymienionej pod 1). Ograniczenie to i w tym ujęciu nie znajduje, jak to z powyższego wywodu wynika, żadnego zgoła oparcia w ujawnionej trzykrotnie woli fundatorki, a nawet popada z nią w sprzeczność. Również zmianie postanowień statutu, dotyczących uzupełnienia składu kuratorium Fundacji, brak jakiegokolwiek uzasadnienia, skoro pozwana władza nawet nie twierdzi, by wskazany wyraźnie i szczegółowo przez fundatorkę tryb postępowania w danym kierunku nie mógł być nadal wykonywany.

Znajdujące się w przedłożonych Trybunałowi aktach administracyjnych sprawy pismo Oddziału lwowskiego Prokuratorii Generalnej, według którego zmiana statutu Fundacji odpowiada pierwotnym zamierzeniom inicjatorów Fundacji, nie posiada dla rozpatrywanej kwestii żadnego znaczenia. Fakt bowiem wypowiadania przez wchodzących w osobistą styczność z urzędnikami Prokuratorii członków Rady Gminy Chrześcijańskiej odnośnego poglądu, wobec treści omówionych już uchwał tejże Rady, wskazywać może tylko na okoliczność, że dane osoby bądź pogląd ten zmieniły, bądź też znalazły się z nim w gronie wymienionych w akcie fundacyjnym 20 członków Rady w mniejszości, tam zaś gdzie fundatorem jest ciało kolegialne, za wolę fundatora uważać należy uchwałę większości.

Na wywody strony przypozwanej zauważyć wypada, że cel utworzenia Fundacji podany jest wyraźnie w aktach prawnych, pochodzących od fundatorki, a celem tym według wzmiankowanych aktów było zapewnienie istnienia „po wieczne czasy" zakładów opieki społecznej Gminy Chrześcijańskiej oraz przeznaczenia majątku tej Gminy na utrzymanie odnośnych zakładów i na wspomaganie innych instytucji oraz miejscowej ludności ubogiej. Z tak określonego celu utworzenia Fundacji wynika, że dążeniem reprezentacji Gminy Chrześcijańskiej było uniknięcie w przyszłości tej ewentualności, by ta sama nawet reprezentacja — lecz w innym składzie — będące w mowie zakłady zlikwidowała, bądź przeznaczyła na

inne cele, oraz by zadysponowała odmiennie majątkiem, z którego dochód płynął na utrzymanie tych zakładów i na zapomogową akcję charytatywną.

W konkluzji powyższych rozważań zaskarżona decyzja, jako zatwierdzająca zmianę statutu Fundacji sprzeczną z ujawnioną w odnośnych aktach prawnych wolą fundatorki, okazuje się niezgodna z prawem.

I. W sprawie powyższej chodzi o to, czy akt fundacyjny dotyczy tylko mieszkańców tego obszaru, który wchodził w skład gminy w czasie, gdy akt zdziałano, czy też rozciąga się także na osoby, które są mieszkańcami obszarów, później do gminy przyłączonych. Kwestią sporną jest więc wykładnia aktu prawnego, przy wykładni stosuje się zaś albo metodę subiektywną, albo obiektywną. Pierwsza polega na tym, że bada się wolę stron, natomiast przy drugiej rozstrzyga przede wszystkim cel aktu.

Wykładnia subiektywna aktów prawnych jest dowolna. Strony mają bowiem zazwyczaj tylko zamiar zdziałania pewnego aktu, jak sprzedaży, zamiany, darowizny, spółki itp., ale nie uwzględniają sytuacji prawnych, do jakich w czasie późniejszym dojść może, co więcej nie mogą ich nawet przewidzieć, bo często dochodzi do zmian niebywałych a nawet takich, które w historii nie znajdują analogii. Nie można więc w takich przypadkach mówić o woli stron, a całkiem niewłaściwe jest powoływanie się na ich domniemaną wolę lub intencję. Przy wykładni aktu nie można zatem przyjmować jako obowiązujące tego, co by strony zdziałały, gdyby przewidywały stan sprawy, do jakiego doszło. Nie podobna bowiem ściśle określić, jakie postanowienie strony zamieściłyby w akcie prawnym, gdyż tak samo, jak się pewne skutki przyjmuje jako odpowiadające zamiarowi stron, można też przyjąć skutki inne, albo też zająć stanowisko, że strony wcale nie dokonałyby aktu prawnego, gdyby przypuszczały, że dojdzie do zmiany sytuacji czy to faktycznej, czy też prawnej.

Za odpowiednią uznać zatem wypada wykładnię obiektywną, według której o prawach i obowiązkach rozstrzyga to, co ogół w tym względzie zazwyczaj przyjmuje (Danz, Die Auslegung der Rechtsgeschäfte, 3 wyd., 1911, str. 118 i n.), albo też to, co jest racjonalne (Oertman, Rechtsordnung und Verkehrssitte, 1914, str. 154 i n.; Mannigk, Irrthum und Auslegung, 1918, str. 174 i n.; Larenz, Die Auslegung der Rechtsgeschäfte, 1930, str. 91 i n.). Jeżeli zaś dochodzi do zmiany stosunków, to w uzupełnieniu aktu prawnego powinien rozstrzygać interes osób, których akt dotyczy (o uwzględnieniu interesu przy wykładni, ale tylko ustaw, por. Waśkowski, Teoria wykładni prawa cywilnego, 1936, str. 252 i n.), a gdy interes ich jest sprzeczny, pierwszeństwo należy przyznać temu, kto raczej powinien być chroniony, zwłaszcza, gdy za tym przemawiają względy publiczne.

Ze stanowiska obiektywnego należy w sprawie powyższej zaznaczyć, że za interesem dawnych mieszkańców gminy przemawia okoliczność, że z majątku gminy chrześcijańskiej korzystać mieli tylko niektórzy mieszkańcy gminy, a więc nie wszyscy, bo wykluczeni byli ci, którzy nie wyznawali religii chrześcijańskiej; możliwe jest nawet, że nie wszyscy chrześcijańscy mieszkańcy mogli korzystać z dochodów majątku gminy chrześcijańskiej, lecz tylko potomkowie tych, którzy w czasach dawniejszych byli właścicielami nieruchomości, bo często w wspólnotach gminnych prawo pobierania korzyści jest ograniczone do pewnej tylko grupy osób, choćby nawet tego samego wyznania. Taka wykładnia ścieśniająca nie byłaby jednak odpowiednia. Uwzględ-

nić bowiem należy, że majątek nie ma więcej należeć do organizacji, która w istocie swojej stanowiła wspólnotę, lecz do osobno utworzonej fundacji. Jeżeli zaś ta fundacja służyć ma mieszkańcom gminy, choćby tego samego wyznania, to brak racji, dlaczego by istnieć miał podział terytorialny w tej samej gminie. Prowadziłoby to do trudności, bo z biegiem czasu zacierają się dawne granice a mieszkańcy zmieniają miejsce zamieszkania tak, że nie łatwo będzie oznaczyć, czy chodzi o mieszkańca dawnego, czy też nowego obszaru. Nie podobna też tego, kto do korzyści posiadał prawo, pozbawić ich tylko dlatego, że w tej samej gminie zmienił zamieszkanie, a więc przeniósł się z obszaru dawnego na obszar nowo przyłączony, a całkiem nieodpowiednie byłoby ograniczenie, że z dochodów fundacji mają korzystać tylko potomkowie mieszkańców dawnego obszaru, jeżeli na tym obszarze mieszkają, a wykluczeni być mają ci, którzy z nowego obszaru przenoszą się na dawny obszar gminny. Byłoby to dowolne i mieszkańców nowego obszaru zmuszałoby do przenoszenia się na dawny, jeżeli by chcieli korzystać z dochodów majątku fundacji.

Wobec tego, co przytoczyłem, należy dojść do wniosku, że bez względu na intencję osób, które przy utworzeniu fundacji współdziałały, uważać ją należy za przeznaczoną dla wszystkich mieszkańców gminy, a więc także dla tych, którzy później zostaną mieszkańcami albo z powodu zmiany wyznania chrześcijanami. Orzeczenie powyższe jest więc słuszne, a bezwzględnie trafne jest zapatrywanie, że nie podobna uwzględnić zamierzeń inicjatorów fundacji, gdyż jedynie miarodajny jest akt fundacyjny a nie nieobjawiona wola osób, które akt zdziałały.

II. Odnośnie do kwestii legitymacji gminy terytorialnej do zaskarżenia uchwały kuratorium, zmieniającej treść aktu fundacyjnego, należy zaznaczyć, że akt fundacyjny jest aktem prywatnoprawnym i doniosłym w stosunku gminy chrześcijańskiej do fundacji, z chwilą jednak, gdy go zdziałano i gdy nastąpiło jego zatwierdzenie przez władzę administracyjną, nabyły osoby, dla których korzyści majątku fundacyjnego są przeznaczone, prawo publiczne do dochodów. To prawo może być uważane za naruszone wskutek tego, że niektóre osoby zostały pozbawione korzyści, jakie im na podstawie aktu fundacyjnego przysługują. Poszczególna osoba nie nabyła jednak prawa subiektywnego, gdyż do tego dochodzi dopiero wtedy, gdy z majątku fundacji będzie jej korzyść wydzielona. Nie może więc ona zaskarżyć uchwały, która jest dla większej grupy niekorzystna. Ale cała grupa osób, dla których korzyść jest przeznaczona, nie jest pozbawiona zastępstwa, jeżeli bowiem chodzi o członków gminy, to w ich interesie ma prawo działać reprezentacja gminna. Bez znaczenia jest zaś, że na gminie ciąży obowiązek sprawowania opieki społecznej, gdyż gmina nie działa dla siebie, lecz dla swych członków.

Pytanie zachodzi jednak, czy także gmina chrześcijańska jako fundator może uchwałę zaskarżyć, jeżeli uważa ją za sprzeczną z aktem fundacyjnym. Zdaniem moim, nie można jej tego prawa przyznać, bo po skutecznym utworzeniu fundacji fundator nie ma wpływu na działalność organów fundacyjnych. Ale nie można też przyjąć, by fundator mógł ze względu na charakter prywatnoprawny aktu fundacyjnego w drodze procesu cywilnego domagać się spełnienia swej woli. Z tego powodu rada chrześcijańskiej gminy nie może też żądać ustalenia, że z fundacji mogą korzystać tylko mieszkańcy dawnego terytorium gminy terytorialnej.

Maurycy Allerhand

Dalszy ciąg treści na stronie 3-ciej okładki.

Glosy wyrażają zapatrywanie podpisanych pod nimi autorów.

W skróceniu pismo nasze będzie cytowane: OPA

Druk. „Monolit", Warszawa, ul. Elektoralna 3, tel. 5.81-92